

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES IMPOTS EN SERBIE

(Etude critique d'impôts directs serbes)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mardi 9 Juin 1914, à 1 h. 1/2

PAR

Alexandre VOUKTCHÉVITCH

Licencié en droit

Diplômé de l'Ecole des Sciences politiques

<i>Président :</i>	M. HITIER, <i>professeur</i>
<i>Suffragants</i> {	M. DESCHAMPS, <i>professeur</i>
	M. JÈZE, <i>professeur</i>

PARIS (V^e)

M. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, rue Soufflot et 12, rue Toullier

1914

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LES IMPOTS EN SERBIE

(Etude critique d'impôts directs serbes)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le mardi 9 Juin 1914, à 1 h. 1/2

PAR

Alexandre VOUKTCHÉVITCH

Licencié en droit
Diplômé de l'Ecole des Sciences politiques



Président : M. HITIER, *professeur*
Suffragants { M. DESCHAMPS, *professeur*
M. JÈZE, *professeur*

PARIS (V^e)

M. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, rue Soufflot et 12, rue Toullier

1914

A MES PARENTS



Digitized by the Internet Archive
in 2026

PRÉFACE

La question de la réforme des impôts directs est à l'ordre du jour en Serbie. Les redevables serbes et surtout les auteurs qui ont écrit sur les impôts serbes voient beaucoup d'inconvénients dans la loi actuelle et désirent la voir remplacer par une autre.

Néanmoins en Serbie, on n'a pas beaucoup écrit sur ce sujet. Il y a très peu de livres (nous n'en avons pu trouver que deux) où soit exposée l'organisation des impôts directs actuels avec la critique que l'on peut formuler contre eux.

Pour ces raisons nous nous sommes décidé à choisir ce sujet pour notre thèse. Nous essaierons, dans la mesure de nos forces, de donner, dans un esprit critique, l'ensemble des impôts directs serbes.

On ne doit pas être étonné si dans la suite de notre exposé on ne trouve pas de chapitre relatif aux projets de réforme. C'est parce que, réellement, il n'existe pas de pareils projets. A la différence de ce qui s'est

passé en France, en Serbie ni un projet de gouvernement (1), ni un projet provenant de l'initiative parlementaire n'est encore apparu.

Ici, nous ne pouvons omettre de remercier notre ami, M. Jean Course, Bachelier en Droit, qui a bien voulu se charger de la correction de notre travail au point de vue de la langue française.

Paris, avril 1914.

1. Voir une note à la fin du Ch. III, II^e partie.

LES IMPOTS EN SERBIE

(Etude critique d'impôts directs serbes)

INTRODUCTION

LES IMPOTS DIRECTS EN SERBIE AVANT 1884

L'État serbe est encore relativement assez jeune. Les premières luttes, qu'il soutint pour se libérer du joug ottoman, commencèrent seulement en 1804, sous Kara-Georges. Interrompue en 1813, la révolution recommença en 1815 sous Miloch Obrénovitch. Au début de cette seconde révolution nationale, les Serbes réussirent à supprimer presque partout l'autorité du Vizir de Belgrade. Ils nommèrent comme chef de ce premier embryon du nouvel État Miloch Obrénovitch. Ce ne fut qu'en 1830, que le sultan reconnut l'autonomie de la Serbie, en la plaçant sous sa vassalité. En 1856, la Serbie fut mise sous la protection des puissances, signataires du traité de Paris, et dans le Congrès de Berlin (1878) elle fut reconnue par l'Europe comme un État souverain. Quoique depuis le commencement de la

seconde révolution (1815), le nouvel État serbe commença à s'organiser, on ne peut en parler que depuis 1830 ou plutôt à partir de 1835, année où il reçut une constitution^v (Constitution de « Srétényé » du 2 février 1835).

Les impôts directs, que nous nous proposons de passer rapidement en revue jusqu'en 1884 (l'année où fut apportée la loi qui est encore actuellement en vigueur), étaient tout d'abord tels que les Turcs les prélevaient. Le système turc a subsisté jusqu'en 1835. Cette année-là, il fut supprimé et remplacé par un autre, qui fut lui-même rapporté en 1861. Enfin, le dernier changement eut lieu en 1864. Les impôts organisés en 1864 furent levés jusqu'en 1885.

Nous exposerons ici brièvement tous ces changements de la législation fiscale, mais nous commencerons d'abord par le système turc, qui fut appliqué, comme nous venons de le dire, pendant quelque temps dans le nouvel État serbe.

Avant de passer à cet exposé historique, nous jugons utile de donner quelques détails sur la condition économique et sociale de la nouvelle Serbie, à la veille de sa libération. Cela sera utile pour mieux comprendre les systèmes fiscaux qui se sont suivis.

Au point de vue social, c'était un pays féodal. Les seigneurs, qui détenaient les terres, n'étaient nullement des Serbes. L'ancienne noblesse serbe du moyen âge fut en partie détruite par les Turcs vic-

torieux (après la bataille de Kossovo en 1389) ; elle émigra et se confondit avec des éléments étrangers (Hongrie, Roumanie) ; en partie islamisée par la force elle devint turque avec le temps. Les seigneurs (les « spahi-s ») étaient les Turcs, immigrants, qui se distinguaient par des services rendus à leur sultan, qui leur donnait comme apanage des villages entiers. La féodalité a subsisté jusqu'en 1830. Cette année-là, elle fut supprimée par un « hatichériff » du sultan. Les paysans serbes furent alors en droit (en fait, ils l'étaient déjà très souvent), affranchis de tous les services et impositions, qu'ils devaient jusqu'alors aux « spahi-s ». Ils obtinrent la propriété complète et libre de tous les liens féodaux des terres sur lesquelles ils vivaient.

En ce moment là la Serbie était un pays de la *petite propriété*, comme elle est encore aujourd'hui, quoique dans une moindre mesure. Les grosses fortunes étaient extrêmement rares dans la nouvelle Serbie, les citoyens ne différaient pas beaucoup quant à leurs fortunes. Les paysans vivaient le plus souvent dans les *communautés de famille* (« Zadrouga »-s), qui étaient en mesure de leur donner un peu plus de bien-être (1). Mais les « Zadrouga »-s ne différaient pas beaucoup quant aux fortunes.

Le pays était essentiellement *agricole*. Sous la

1. Voir thèse de M. Novakovitch, *la Zadrouga*, 1905, T. 34.

domination turque, il ne pouvait être question d'industrie. Dans les villes, dans lesquelles se trouvaient au début beaucoup de Turcs et de Grecs immigrants, on s'occupait des métiers qui n'étaient pas multiples. Le commerce était peu développé et se bornait à de petits échanges entre les villes et les villages avoisinants.

Par conséquent, les conditions sociales et économiques étaient très simples au début. On ne pouvait donc songer aux impôts perfectionnés actuels, ou même pas organiser les impôts les plus rudimentaires, on se contentait pour le moment de prélever les impôts tures.

§ I. — LE SYSTÈME TURC APPLIQUÉ JUSQU'EN 1835 (1)

Parmi les impôts tures, il faut distinguer ceux qui étaient perçus en argent et les autres prélevés en nature.

I. — *Impôts perçus en argent*

1° *TzarSKI haratch* (impôt impérial). — C'était un impôt personnel, comme tous les autres impôts tures ; une *capitation* sur tous les individus mâles âgés de sept à quatre-vingts ans. Son taux était

1. Mita Pétrovitch, *les Finances et les institutions de la Serbie restaurée jusqu'en 1842*, vol. I. p. 147.

de 6 « groches » et 22 « paras » par tête (1). Y étaient soumis, en dehors des Serbes, les Tziganes. Le taux pour ces derniers était plus élevé et montait progressivement avec l'âge. C'était parce qu'ils ne payaient que cet impôt-là.

On devait, en outre, 4 « paras » pour chaque tête de mouton et de chèvre. Enfin, également, 4 « paras » étaient dus pour chaque étable, destinée au logement du bétail.

2° *Tzarska glavnilza* (capitation impériale). — Cet impôt était dû par des Serbes (hommes), habitant les domaines du Sultan. Le taux de cette seconde capitation était de 2 « groches » par tête. Les célibataires payaient 20 « paras ». En outre, cet impôt était dû pour un certain nombre de choses matérielles et d'animaux : les moutons, les chaudières, les porcs (par tête), le vin doux (chaque « oka » (2), etc. Le tarif pour chacune de ces matières imposables était différent. Cet impôt n'avait donc pas seulement le caractère de la capitation. Il était parfois réel et se présentait même sous la forme de droits de consommation.

1. Une « para » était $\frac{1}{40}$ d'un « groche d'impôt » et $\frac{1}{20}$ d'un « groche d'échange ». La valeur de l'unité monétaire « groche d'échange » (le « groche d'impôt » était double du « groche d'échange » et n'existait que comme une unité de compte) était, jusqu'en 1815, un peu plus de un franc. Elle diminuait constamment. Jusqu'en 1825 elle était de 0 fr. 80 et en 1825 elle baissa à 0 fr. 50. Dr Georg Iskritsch, *Serbische Geldwesen*.

2. « Oka » — unité de poids turque = 1.250 grammes.

Le « tzarski haratch » et la « tzarska glavnitza » étaient levées jusqu'en 1830 pour le compte du Sultan. Le produit de ces deux impôts n'était pas, jusqu'à cette époque, destiné aux dépenses du nouvel État autonome. Ils étaient perçus par les fonctionnaires spéciaux désignés par le prince Miloche. Ce dernier transmettait les sommes perçues au vizir de Belgrade.

3° Un impôt, dont le produit servait à couvrir les dépenses publiques du pays, c'était : *l'impôt personnel populaire*. C'était, aussi, une capitation, due par tous les hommes mariés. Son taux variait suivant l'importance des dépenses dans un semestre. Il a varié entre 14 « groches » (2^e sem. de l'année 1821) et 28 « groches » et 15 « paras » (2^e sem. de l'année 1818). « L'impôt personnel populaire » était *l'impôt le plus important*, quant à son produit, dans cette première période de la vie publique de l'État serbe. A cet impôt étaient ajoutés les centimes additionnels, dont l'importance variait aussi suivant les besoins financiers de l'État.

4° *La capitation du spahi* était due par les Serbes, vivant sur les terres des spahis, au profit desquels elle était levée. Au point de vue du taux et de l'organisation elle était absolument pareille à la capitation impériale.

5° Ensuite, pour le compte des évêques orthodoxes on prélevait la *dîme ecclésiastique*. Toute

famille orthodoxe de la circonscription devait à son évêque une dîme de 1 « groche » et 4 « paras ». Au début, c'étaient les évêques eux-mêmes qui percevaient directement cet impôt. Plus tard, la perception était effectuée par les soins des curés.

6° Enfin, les curés orthodoxes avaient droit à la perception à leur profit d'un *impôt ecclésiastique*, dû par tous les contribuables de la religion orthodoxe. Dans les villes le paiement s'effectuait en argent et le droit était de 1 « groche » et 20 « paras » par an. Dans les campagnes on payait en nature, 12 « okas » de blé par contribuable.

II. — *Impôts perçus en nature*

1° *Tzarski déssétak* (décime impérial). C'est le plus ancien et le plus important impôt ture. Il était dû par les Serbes et les Tares. Ces derniers ne payaient pas d'autres impôts que le décime impérial. Le contribuable était tenu de donner au Sultan, en nature, un dixième de tous les fruits de la terre, sans déduction de dépenses faites pour les obtenir. C'était, par conséquent, un impôt en nature sur le revenu brut des terres. Le plus souvent la perception n'était pas directe, on affermait le produit du décime. Les fermiers donnaient la somme convenue, puis ils effectuaient la perception du décime pour leur propre compte. Plus tard, en 1826, lorsque le prince Miloche

devint le fermier général des domaines du Sultan, la perception du décime était effectuée par les communes.

2° *Le décime dû spahi* était dû par les mêmes contribuables (Serbes) qui payaient la « capitation du spahis ». Il était perçu au profit de spahis (1).

§ 2. — LE PREMIER SYSTÈME D'IMPOT SERBE (1835-1861)

La reconnaissance par le Sultan de l'autonomie de la Serbie, qui devint un État vassal de l'Empire ottoman, devait avoir cette conséquence : que tous les impôts perçus jusque-là pour le compte du Sultan, commencèrent à rentrer dans les caisses du nouvel État. Le Sultan perdit cette prérogative de la souveraineté : lever les impôts. Elle fut remplacée par un tribut annuel de 2.300.000 « groches », que la Serbie devait verser au Sultan.

En outre, la suppression de la féodalité changea complètement l'aspect social du pays.

1. En dehors de ces impôts, les contribuables supportaient encore la charge des *corvées* : au profit de l'État (pour les travaux publics : construction de routes, ponts, édifices publics, ainsi que leur réparation) ; au profit du Prince et des fonctionnaires d'État. Le temps et la durée des corvées étaient fixés par les communes. Enfin, les Serbes habitant les terres de spahis devaient à ces derniers le travail gratuit des terres, qui se trouvaient à l'exploitation directe de spahis.

Les conditions économiques changeaient également avec le temps. Les terres affranchies des liens féodaux commençaient à être mieux exploitées. Le commerce et les métiers se développaient.

Tout cela amenait à la suppression du système d'impôts tures, dont on ne saurait trop blâmer l'injustice et les défauts d'organisation. Néanmoins, cette réforme s'était fait attendre pendant cinq ans. On continua à prélever les impôts, que les Tures ont laissés comme héritage. Ce ne fut qu'à la suite de la proclamation de la première Constitution, du 2 février 1835, que la réforme fiscale s'accomplit.

Les impôts tures furent remplacés par un *impôt unique*, dit *la contribution du citoyen*, qui était un *impôt de répartition*. Le contingent assigné à chaque commune devait être réparti entre les contribuables de la commune par les soins de la municipalité, qui, en même temps, était chargée du recouvrement. La fixation du contingent de chaque commune avait pour base le nombre total de contribuables. On obtenait le contingent de la commune par la multiplication du nombre de contribuables par un taux (de 5 ou 6 thalers, thaler = 10 groches d'impôt). Les contribuables pauvres, ceux qui ne pouvaient supporter la charge de ce taux, étaient classés en catégories suivant leur fortune, et imposés de $1/2$, $1/3$, $1/6$, $1/8$ ou même du $1/16$ du taux. Le déficit causé par cette moindre imposition des contribuables pauvres devait

être réparti entre les contribuables aisés et riches.

Le taux a varié suivant les besoins. Jusqu'en 1839, il était de 6 thalers. De 1839 à 1841, il était de 5 thalers, puis de nouveau de 6 thalers. Enfin, à partir du 11 octobre 1841, il était de 5 thalers.

Étaient *exempts* de cet impôt les prêtres et les fonctionnaires. Les pères des familles nombreuses étaient frappés par un droit moins élevé.

Par la loi du 20 décembre 1839 fut introduit encore un autre impôt : *Bétcharski danak*, destiné à frapper « les personnes sans fortune qui se trouvent au service de quelqu'un » (domestiques, employés, secrétaires privés, etc.). Cette loi divisait les contribuables en *quatre classes*, suivant le montant de leur revenu annuel (1).

Dans la *première* classe entraient les contribuables avec 750 « groches » d'échange de gain annuel. Ces contribuables devaient payer 9 « tzvantziks » de contribution par an (2).

Dans la *deuxième* classe venaient les contribuables avec 500-750 « groches d'échange » de gain annuel. Ils payaient 6 tzvantziks par an.

Dans la *troisième* classe entraient les contribuables avec 250-500 « groches d'échange » de gain annuel. Ils payaient 4 tzvantziks par an.

1. *Zbornik*. I. p. 152.

2. 1 tzvantzik = 80 paras (1 groche d'échange = 20 paras).

Dans la *quatrième* classe entraient les contribuables avec un gain annuel ne dépassant pas 250 « groches d'échange ». Ces derniers payaient seulement 2 *tzvantziks* de contribution.

La municipalité de chaque commune devait, d'après la loi, dresser un registre contenant les noms des contribuables et la division en classes. *L'exemption* existait seulement au profit des sujets étrangers.

En ce qui concerne les Tziganes, ils continuaient toujours à être soumis exclusivement au paiement de l'impôt turc *tziganski (tzarski) haratch*.

§ 3. — LA LOI DU 17 AOÛT 1861

Dans le désir de réaliser une réforme du système fiscal, on fit voter en 1861 une *nouvelle loi*. Par cette loi furent supprimés tous les privilèges au point de vue de l'impôt et les inégalités d'imposition. La loi du 17 août 1861 rompit avec l'ancien système et en organisa un autre, basé sur les principes contemporains en matière d'impôts. Tous les *sujets, sans qu'il y eût à faire une différence* entre eux, furent assujettis au paiement de l'impôt d'après l'état de leur fortune. La contribution de 1835 et celle de 1839 furent supprimées par cette loi.

La nouvelle loi distinguait parmi les contribuables ceux qui sont *propriétaires d'immeubles* et ceux qui,

sans être propriétaires d'immeubles, ont des *revenus* provenant d'une autre source. En réalité, ce n'était pas un même impôt qui devait frapper ces deux catégories de contribuables. Il y avait plutôt *deux impôts*, un sur la *fortune* (destiné à frapper les propriétaires d'immeubles) et l'autre sur le *revenu global* (qui devait frapper tous les autres contribuables). Ces deux impôts étaient séparés l'un de l'autre. Il n'y avait point de double imposition d'un même contribuable. L'impôt qui devait frapper les propriétaires d'immeubles était fixé d'après la *valeur vénale d'immeubles possédés* (art. 19 de la loi). L'impôt qui frappait les contribuables « sans fortune », ceux qui possèdent un revenu provenant du travail, de l'exercice d'une profession ou industrie quelconque, de la possession de meubles (argent), était assis sur le *revenu global annuel*.

Tous les contribuables devaient faire une *déclaration annuelle*, qui était contrôlée par une commission, composée de citoyens et de fonctionnaires de l'administration du fisc.

En outre les commissions étaient chargées de *classer* chacune de ces deux catégories de contribuables (propriétaires d'immeubles et les personnes ayant un revenu provenant d'une autre source) en classes. La loi prévoyait *six* classes et en plus une classe *extraordinaire*.

Au point de vue du *taux*, les contribuables de

chacune des six catégories étaient frappés par un droit (proportionnel) spécial à chacune de ces classes. Les droits étaient différents pour chaque classe. Ils montaient progressivement avec chaque classe supérieure (au point de vue de l'importance de l'élément imposable) en proportion de 2, 4, 6, 9, 14, 20. Cela constituait une progression très accentuée.

Le classement de la loi était le suivant :

Dans la *première* classe venaient : 1° les *petits propriétaires* d'immeubles qui devaient avoir pour vivre encore un autre revenu provenant d'une *occupation accessoire* (les propriétaires d'immeubles d'une valeur vénale de 200 ducats (1) dans les villes et 100 ducats dans les campagnes); 2° les personnes ayant de *petits revenus*. (Dans les villes 6 thalers par mois, dans les campagnes 3 thalers).

Dans la *deuxième* classe venaient : 1° les *propriétaires d'immeubles* et 2° les personnes dont les *revenus* *suffisent à peine* pour satisfaire leur besoins d'existence (tels propriétaires sont ceux qui ont des immeubles d'une valeur vénale de 200-300 ducats dans les villes, et de 100-150 ducats dans des campagnes. Tels sont les personnes ayant un revenu de

1. 1 ducat = environ 24 groches d'impôt.

La monnaie d'alors : 1 groche d'échange = 20 paras ; 1 groche d'impôt = 40 paras ; 1 thaler = 10 groches d'impôt, et enfin 1 ducat = environ 24 groches d'impôt. Pour la variation de la valeur du groche voir p. 13.

6-12 thalers par mois dans les villes et de 3-6 thalers dans les campagnes).

Dans la *troisième* classe venaient : 1° les *propriétaires des immeubles aisés* et 2° les personnes qui, avec le *revenu* qu'elles possèdent, peuvent mener une vie « déjà plus commode ». (Ces propriétaires d'immeubles sont ceux qui possèdent des immeubles d'une valeur vénale de 300-500 ducats dans les villes et de 150-250 ducats dans les campagnes. Telles sont les personnes jouissant d'un revenu de 12-20 thalers par mois dans les villes et 6-10 thalers dans les campagnes.)

Dans la *quatrième* classe venaient : 1° *plus grands propriétaires* d'immeubles et 2° les personnes qui « peuvent déjà économiser quelque chose sur leur revenu » (plus grandes propriétés sont celles qui ont une valeur vénale de 500-800 ducats dans les villes et de 20-30 thalers par mois dans les villes et de 10-15 thalers dans les campagnes).

Dans la *cinquième* classe venaient : 1° *les propriétaires d'immeubles encore plus grands* et 2° les personnes ayant des *revenus encore plus importants* (Ces propriétés sont celles qui ont une valeur vénale de 800 à 1200 ducats dans les villes et de 400 à 600 ducats dans les campagnes. Ces revenus sont de 30-50 thalers par mois dans les villes et les campagnes).

Enfin, dans la *sixième* classe venaient : 1° les pro-

priétaires d'immeubles et 2^o les personnes ayant des revenus *très importants* (Ces propriétés sont celles qui ont valeur vénale de 1.200 à 2.000 ducats dans les villes et de 600 à 1.000 ducats dans les campagnes. Ces revenus sont de 50-100 thalers par mois dans les villes et de 25-20 thalers dans les campagnes.

Dans la *classe extraordinaire* entraient les propriétés et les revenus plus importants que ceux de la sixième classe. Les contribuables appartenant à la classe extraordinaire étaient imposés comme ceux de la sixième classe jusqu'aux sommes (de valeur de propriétés et de revenus) de cette dernière. Le surplus était frappé de 10 o/o.

Telle est, dans ses grandes lignes, l'organisation de la loi de 1861. D'après elle, les *Tziganes* restaient toujours soumis au régime spécial d'imposition (« *Tziganski haratch* » — la loi du 17 novembre 1855).

La première imposition, d'après la loi du 17 août 1861 devait être ordonnée par un décret. Mais ce décret ne fut jamais rendu. *La loi elle-même resta sans effet et fut abrogée* et remplacée en 1864, par une autre.

§ 4. — LE SYSTÈME DE LA LOI DU 1^{er} NOVEMBRE 1864.

Il est très curieux de constater pour l'année 1864 un recul au point de vue fiscal. Au lieu d'une marche continuelle vers le développement et le perfectionnement du système fiscal, il se produisit un revire-

ment complet, causé par le changement dans la situation politique intérieure dans le pays.

Par la loi du 1^{er} novembre 1864, on organisa un système d'impôt semblable à celui de 1835. Ce système a été appliqué jusqu'à l'apparition de la loi actuelle (en 1884).

Le nouvel impôt était un *impôt de répartition*. On fixait le contingent de chaque commune en multipliant par un taux de 6 thalers le nombre total de contribuables de la commune. Puis venait la répartition entre les contribuables. A ce point de vue, le taux de 6 thalers était divisé en deux parts de 3 thalers chacune. La première part, s'élevant à 3 thalers, présentait une *capitation*, un impôt par lequel étaient frappés tous les contribuables *sans distinction de fortune*. Le *surplus* du contingent devait être réparti entre les contribuables propriétaires. A cet effet, les contribuables propriétaires étaient classés par les commissions en *classes* (différentes : pour les villes et les villages), déterminées par le ministre des Finances. Enfin, la loi prévoyait *les minimum d'imposition annuelle* : de 30 thalers pour les villes (60 th. pour Belgrade) et de 15 thalers pour les villages.

Comme nous l'avons déjà remarqué, ce système est resté appliqué pendant une vingtaine d'années. L'évolution du système fiscal serbe, interrompue en 1864, n'a repris son cours que depuis la loi du 14 janvier 1884.

SYSTÈME ACTUEL

INTRODUCTION. — LA RÉFORME ET SES CAUSES

C'est la loi du 14 janvier 1884 qui est venue changer le système existant jusqu'alors. Il y eut plusieurs causes de ce profond changement de la législation fiscale. Tout d'abord l'augmentation des dépenses publiques, causée elle-même par l'accroissement territorial de la Serbie, en 1878. Puis la vie publique en progrès, les divers services demandaient toujours des sacrifices de plus en plus grands de la part des contribuables. En outre, dans le pays on se rendait compte des inconvénients des impôts existants. L'ancien système ne pouvait plus subsister avec les changements qui s'étaient produits dans les conditions matérielles respectives des contribuables. Avant, l'état économique n'était pas si dissemblable, les inégalités des fortunes étaient beaucoup moindres. Par le développement de la vie économique du pays, on voyait des inégalités grandir de plus en plus, les riches étaient plus nombreux et le nombre des

pauvres augmentait aussi. Par conséquent, il fallait changer le système, d'après lequel tout le monde payait presque le même impôt.

En résumé, les besoins financiers de l'État ne pouvant plus être satisfaits par l'ancien système d'impôts, on a dû chercher les nouvelles recettes en changeant le système. Les conditions économiques du pays étant changées, on devait adapter les impôts à ces conditions nouvelles. Donc, *les raisons fiscales* principalement (au moins pour le gouvernement. On aura l'occasion de voir que le plus souvent c'étaient les nouveaux besoins fiscaux qui demandaient les changements si fréquents de la législation fiscale serbe) et *les raisons d'ordre économique et social* étaient là pour amener la réforme de 1884.

Il ne sera peut-être pas inutile de remarquer que les circonstances dans lesquelles la nouvelle loi fut apportée étaient très mauvaises. La situation financière de la Serbie, à la suite des déficits bouclés par des emprunts constants, a exigé l'augmentation immédiate des ressources de l'État. On agissait sous la pression de la détresse financière (affaire « Bon-ton ») et pour cette raison l'étude de la nouvelle loi fut prompte et pas sérieuse.

L'assemblée qui votait la nouvelle loi était composée principalement des paysans et des gens du peuple, le nombre des gens instruits dans la « Skoupchtina » (Chambre des députés serbe) fut assez res-

treint, d'où la condition très privilégiée de la classe agricole relativement à la participation aux charges publiques.

La réforme avait pour point de départ le fameux principe d'Adam Smith, le principe de justice que l'ancienne législation violait. L'article de la loi de 1884 sur les impôts directs ne fait que confirmer ce principe, qui était déjà énoncé par la Constitution (art. 170 de la Const.) dans les termes suivants : « L'impôt est payé à raison des facultés matérielles, etc... » L'article premier de la loi institue un système des *impôts sur les divers revenus* considérés distinctement avec l'impôt de *capitation* en plus.

En ne lisant que ces deux premiers articles on croirait que la loi de 1884 a réalisé la réforme désirée par le peuple et basée sur le principe qu'elle énonce au début. En exposant dans la suite l'organisation de chaque impôt en particulier, nous verrons que la loi dans ces autres articles a très peu ou presque pas tenu compte du principe posé. L'objet même de cette étude sera de rechercher les injustices et les principaux défauts du système actuel.

Mais, avant de parler de chaque impôt en particulier, nous allons exposer l'organisation générale. Cela sera l'objet de la *première partie* de ce travail. Ensuite, dans la *seconde partie* on fera l'étude de chaque impôt direct plus spécialement. Enfin dans une *troisième* on donnera des conclusions générales.

PREMIÈRE PARTIE

LES IMPOTS DIRECTS EN GÉNÉRAL

§ 1. — DIVERS IMPOTS DIRECTS

D'après la loi de 1884 (modifiée à plusieurs reprises) sont levés en Serbie les impôts suivants : 1° impôt sur les *terres*; 2° impôt sur les *édifices*; 3° impôt sur le *revenu des capitaux* (autres que les terres et les édifices); 4° impôt sur le *revenu provenant du travail seul* (taxation des revenus des professions libérales, des traitements et des salaires); 5° impôt sur les revenus obtenus au moyen d'une industrie, d'un commerce, métier, etc... (la taxation des revenus provenant à la fois du *travail et du capital*); 6° impôt sur le *chiffre des affaires* (impôt sur « l'Obri »), complément à l'impôt sur les revenus commerciaux et industriels; enfin 7° la *capitation*.

Le législateur serbe donc a cherché à frapper d'une façon distincte les divers revenus. Il prévoit les divers impôts avec des *tarifs différentiels suivant l'origine des revenus*.

Les impôts serbes font abstraction de la situation personnelle du redevable et ne tiennent compte que des revenus imposables (biens, valeurs). Par conséquent ils sont tous *réels*. Un autre caractère est qu'ils sont toujours *de quotité*. En Serbie il n'y a pas d'impôts de répartition (1)

On serait tenté de croire qu'en Serbie il existe la discrimination des revenus dans le sens de la vraie discrimination telle qu'elle existe par exemple en Italie. Plus loin, nous verrons que la *discrimination serbe est à rebours*. En dehors de cela, en Serbie il subsiste toujours deux impôts condamnés par la science des finances : la capitation et l'impôt sur le chiffre des affaires (« Obrt »). C'est surtout ce dernier qui est tout spécial à la Serbie.

§ 2. — OBLIGATION DE LA DÉCLARATION

Le principe de la déclaration obligatoire est inscrit dans l'article 78 et l'article 79 de la loi. *Tout contribuable*, en effet, doit *tous les trois ans*, sur simple avis publié par voie d'affiches, souscrire une déclaration triennale relatant tous ses biens et ses revenus. On doit indiquer : 1° tous les *édifices* dont on est propriétaire avec l'indication pour chacun d'eux de son usage et de la valeur locative ; 2° *tous*

1. Voir appendice I.

les capitaux prêtés, avec les noms des débiteurs et le taux de l'intérêt ainsi que les capitaux non prêtés ou prêtés sans intérêt ; 3° tout le *revenu annuel* obtenu par l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une profession quelconque du déclarant avec l'indication : des *capitaux employés*, du *chiffre des affaires* annuelles, du *loyer* des locaux employés et de la maison habitée, les *salaires* payés au personnel employé et les *autres frais* de l'entreprise ; 4° les entrepreneurs des entreprises commerciales, industrielles et autres doivent en outre répondre à la question s'ils tiennent ou non une *comptabilité régulière* et s'ils la tiennent ils doivent joindre à la déclaration un extrait authentique de leurs livres ; 5° enfin le contribuable doit indiquer son *âge*, ainsi que celui des membres majeurs de la famille.

L'obligation de déclaration est *générale*. Elle doit être faite par tous les contribuables sans exception, sans qu'on ait à tenir compte si le contribuable a des revenus ou non. Dans le cas où il n'en a pas, il doit l'indiquer (art. 12 du supp. au règlem. et instruct. du 14 mars 1885). Néanmoins la loi prévoit le cas des contribuables qui ne sont pas en état de faire la déclaration. L'article 79 nous dit qui la fait pour les personnes *incapables* en général, mineurs, aliénés, prodigues, etc., pour les *absents*, *personnes morales*, *femmes mariées*.

La *sanction* de l'obligation est prévue par l'ar-

ticle 85. Les individus qui n'auraient pas dans le terme légal présenté leur déclaration, perdent le droit de former la réclamation contre une estimation établie d'office.

Donc, en Serbie, la détermination des facultés du contribuable (*l'assiette*) est généralement faite par la déclaration du contribuable *contrôlée* par l'administration. Par exception, les contribuables, petits commerçants et industriels, qui ne font pas de comptabilité régulière, nous le verrons, la loi organise la détermination par les *signes extérieurs*, mais cela n'empêche pas que eux aussi ne soient soumis à l'obligation de la déclaration prévue par l'article 79.

§ 3. — CONTROLE DE LA DÉCLARATION ET FIXATION DE LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPÔTS

Pour contrôler et examiner l'exactitude des déclarations rédigées par les contribuables, sont compétentes d'abord : les *commissions d'impôts* (*Porezki odbori*), qui, en réalité, n'ont pas à déterminer la dette individuelle d'impôts, comme on pourrait être tenté à le croire d'après le nom que la loi serbe donne à ces commissions. Néanmoins, avant la loi du 15 janvier 1901 elles avaient cette tâche aussi, mais cette dernière loi la leur retire et ces commissions ne sont à présent que des commissions d'évaluation de premier degré.

Dans toutes les communes il y a une « commission d'impôts » composée d'un certain nombre de membres (à Belgrade 15, dans les chefs-lieux de départements 10, dans les autres communes 5). Par exception, à Belgrade (la capitale), il existe encore une seconde « commission d'impôts », chargée seulement de l'évaluation des revenus des commerçants habitant cette ville. Deux cinquièmes des membres sont désignés par le ministre des Finances, le reste est élu par le Conseil municipal de la commune après avis des différentes corporations et syndicats. La durée de leur fonction est de trois ans. Les personnes nommées ou élues membres de ces commissions sont tenues d'accepter la fonction, et ils l'exercent gratuitement. Mais, pour être nommé membre de la commission, il faut payer au moins 30 dinars (1) par an d'impôts directs et jouir de tous ses droits civils, civiques et politiques. Les membres sont tenus de garder le secret des choses qu'ils peuvent connaître dans l'exercice de leur fonction.

Nous voyons ainsi que l'administration est déjà représentée dans les « Porézki odbori » par des membres qu'elle désigne, dont un doit être le président de la commission. La suprématie de l'administration dans les opérations d'évaluation va être com-

1. Dinar, unité monétaire serbe = 1 franc.

plète dans les organes autres que les « commissions d'impôts », dont nous parlerons plus loin.

La tâche de ces « commissions d'impôts » consiste à *examiner l'exactitude* des déclarations présentées par les contribuables et à donner les remarques aux dites déclarations. Pour arriver à ce but, on leur a donné le pouvoir de se faire remettre par des autorités tous les renseignements et les documents qui pourraient faciliter l'évaluation des revenus du contribuable.

Les remarques et les modifications apportées par les « commissions d'impôts » aux déclarations ont le caractère de *décisions*, qui peuvent, nous verrons plus loin comment, être attaquées par les contribuables intéressés. Il y a alors une question qui se pose, celle de savoir si les « commissions d'impôts » *doivent motiver leurs décisions*. La pratique de la Direction générale compétente pour juger les réclamations formulées par les contribuables est que les commissions doivent motiver leurs décisions. Cette pratique est à la fois *illégal* et *nuisible* au fisc (1). Elle est *illégal*, parce que légalement les commissions sont chargées seulement de répondre aux questions de fait. Les membres des commissions délibèrent d'après leur conviction personnelle et peuvent être comparés aux jurés. La Direction ne

1. L. Markovitch, *Archive du Droit et des Sciences sociales*, 1902, n° 2.

peut pas par conséquent annuler leurs décisions pour cette seule raison qu'elles ne sont pas motivées. Du reste, la Direction elle-même n'invoque pas la loi pour prononcer cette annulation. Elle est *nuisible* au fisc en ce que la « commission d'impôts » dans sa nouvelle décision, après l'annulation de la première, ne voulant pas avoir de discussion avec la Direction sur ce point, s'arrange toujours à contenter le contribuable réclamant, de façon à ce que sa décision ne donne plus lieu au recours devant la Direction. Par cette pratique l'État perd, mais les commissions ont moins d'ennui et surtout moins de travail.

Les évaluations des commissions d'impôts sont transmises aux *Porézko odélénýé-s*. Les « Porézko odélénýé »-s sont les administrations d'État, formées par plusieurs fonctionnaires et instituées dans tous les chef-lieux d'arrondissements.

Les « Porézko odélénýé »-s passent d'abord à un *second* examen et le contrôle des déclarations, qu'ils comparent aux recensements et les renseignements relatifs aux immeubles, entreprises, etc., qu'ils doivent se procurer toujours un peu avant que les déclarations soient présentées aux « commissions d'impôts ». Les évaluations des « Porézko odélénýé »-s sont définitives, elles n'ont plus à passer à d'autres organes.

Ce travail accompli, les fonctionnaires des « Porézko odélénýé »-s procèdent à la *fixation de la dette*

individuelle des contribuables pour chaque impôt. Les registres qu'ils dressent à cet égard, contenant les dettes individuelles de tous les redevables de la circonscription par communes, sont exposés dans les mairies, où tous les intéressés peuvent en prendre connaissance pendant quinze jours.

Quant aux *changements*, relatifs aux biens et revenus du contribuable, qui peuvent survenir après la fixation des dettes individuelles et dans l'intervalle de trois ans, l'article 93 décide que les contribuables doivent en faire une nouvelle déclaration, d'après laquelle les nouvelles évaluations et fixations ont lieu.

La série des juridictions relatives à l'établissement des impôts s'étage ainsi : « commissions d'impôts » (« Porézki odbori ») locales chargées de l'examen et du contrôle préalable des déclarations et les « Porézko odélénýé »-s chargées de l'évaluation définitive des éléments imposables et de la fixation des dettes individuelles. Par conséquent, l'administration domine manifestement en Serbie dans l'établissement des impôts.

Mais, au-dessus de ces organes, dont nous venons de parler, se trouve la « Direction générale d'impôts ». Elle a pour fonction de s'occuper de *tout ce qui est relatif à l'impôt direct*. Notamment, elle a à *décider en appel* de toutes les réclamations contre les déci-

sions des organes inférieurs, c'est elle qui s'occupe de tout le contentieux des impôts directs.

§ 4. — CRITIQUE DE LA RÈGLE DE LA TRIENNALITÉ

Avant de passer au recouvrement et au contentieux des impôts directs, nous tenons à dire quelques mots au sujet de la règle, d'après laquelle on ne déclare en Serbie ses revenus et par suite on ne les évalue et on ne procède à l'établissement des dettes individuelles *qu'une fois tous les trois ans*.

Ce système est franchement mauvais et l'article 78 qui l'énonce doit être critiqué. Néanmoins, il fait remarquer qu'en Serbie il n'en était pas toujours ainsi. Jusqu'en 1896 on procédait *tous les ans* à ces opérations. Ce n'est que par la loi de 1896 que le système change.

La triennialité des opérations fiscales est désavantageuse pour le fisc aussi bien que pour le contribuable. En effet, dans un pays comme la Serbie, en progrès au point de vue économique, on doit s'attendre à ce que les recettes du Trésor augmentent elles aussi. Partant de là, l'évaluation des revenus imposables ainsi que l'établissement des dettes individuelles doit avoir lieu le plus souvent possible, tous les ans ; car, si on se tient aux mêmes évolutions pendant plusieurs années, comme c'est le cas actuel-

lement, on prive le fisc des recettes qu'il aurait eues avec le système des opérations annuelles. Il est désavantageux aussi pour le contribuable, car il peut arriver que ses revenus soient l'objet d'une estimation trop élevée par les organes fiscaux, et alors le contribuable, si on n'a pas fait droit à sa réclamation, doit subir cette surévaluation et par conséquent payer les impôts, qui ne sont plus en rapport avec ses ressources, pendant un temps qui excède une année. La surcharge du dit contribuable peut avoir de très grosses conséquences pour lui ; elle peut l'amener à la ruine.

Pour ces raisons, il faut faire revivre l'ancienne règle de l'annualité. Il faut donner aux organes fiscaux l'occasion de faire augmenter les recettes de l'État et de réparer plus souvent les fautes commises envers certains contribuables. La règle de l'annualité doit être le principe dominant de la bonne législation fiscale.

§ 5. — RECOUVREMENT DES IMPOTS DIRECTS.

Chose curieuse, le même organe, celui qui est chargé de l'évaluation définitive des revenus ainsi que de la fixation des dettes individuelles, est chargé aussi du recouvrement. Il n'en a pas été toujours ainsi. D'après la loi de 1884 c'étaient les communes,

qui étaient chargées de la perception des impôts directs pour le compte de l'État. Elle avaient à déposer les sommes perçus entre les mains des organes policiers d'arrondissement. A partir de 1897 (la loi du 16 décembre 1866) l'État perçoit les impôts par ses propres fonctionnaires, ceux des « Porézko odéléný »-s. Les fonctionnaires des « Porézko odéléný »-s sont aidés tout de même dans l'opération du recouvrement par les communes. Ils se rendent dans toutes les communes de leur circonscription (arrondissement) aux époques déterminées. Les maires sont tenus d'avertir par voie d'affiches les contribuables qu'ils doivent venir apporter les contributions. C'est ainsi généralement, que le recouvrement a lieu. Il n'y a d'exception que pour l'impôt sur le chiffre des affaires (« Obrt »).

Les autorités chargées du recouvrement sont tenues d'envoyer chaque année, à la fin de l'exercice budgétaire, leurs comptes à la Cour des Comptes (art. 99 de la loi).

Le *paiement* des impôts est *fractionné*. Les montants des dettes individuelles relativement aux divers impôts sont divisés en termes égaux (semestres, trimestres ou mois). Nous en parlerons à propos de chaque impôt, pour le moment, nous nous contenterons de dire que la règle de la commodité est appliquée, c'est-à-dire que le recouvrement de divers impôts a lieu aux époques où les contribuables ont de l'argent.

Le document qui permet de prouver que les impôts ont été payés est le *livret d'impôts*, dans lequel sont inscrites et les sommes payées et le temps pour lequel le paiement est effectué.

Si les fractions des dettes individuelles ne sont pas acquittées aux époques fixées, on procède aux recouvrements forcés (1). La saisie des biens meubles et, en cas d'insuffisance, des immeubles, a lieu sans aucun jugement, ni de décision de la part des tribunaux (art. 465 du C. de proc. civ.). Le privilège de l'État dans sa créance contre le contribuable prime tous les autres privilèges. Aux impôts dus on ajoute les 6 o/o d'intérêts pendant le temps du retard.

L'article 107 de la loi qui s'occupe de la saisie des biens a été modifié en 1899 et en 1907. C'est par la loi du 29 septembre 1899, notamment, que l'on prévoit dans cet article une institution d'ordre économique et social. C'est l'institution d'une sorte de homestead, des *biens de famille insaisissables* pour les dettes d'impôts. En effet, en Serbie, on ne peut saisir ni vendre à raison des impôts non payés, et cela *exclusivement dans les campagnes* : la maison

1. Les saisies pour le recouvrement d'impôts sont très fréquentes en Serbie. D'après Mil. Radovanovitch, le nombre de saisies dans la période de 1891-1895 a été de 18.233 et de 1895-1901 de 57.103. En cinq années donc il a quintuplé (Dr Jankowitsch, *System der directen Steuern in Serbien*, 1904, p. 27).

d'habitation de l'agriculteur avec un terrain de 20 ares ainsi que les deux dernières bêtes de trait qui restent au redevable. L'insaisissabilité de la maison et d'un petit enclos est assurée, mais seulement pour les agriculteurs. Elle n'existe pas pour les habitants des villes. C'est donc une cause d'inégalité au détriment de ces derniers. En outre, cette disposition légale est de nature à habituer les agriculteurs à ne pas répondre à leurs obligations envers l'État. On commence par les imposer, puis on les laisse libres de payer ou de ne pas payer. Il aurait été beaucoup plus logique de ne pas imposer les agriculteurs qui ne sont pas en état de subir la charge de la contribution.

Cette insaisissabilité a été déjà proposée en 1896, mais rejetée après un débat assez long « dans l'intérêt de la morale fiscale » (1).

Néanmoins c'est une institution juridique dont un très grand nombre de contribuables peut profiter. Elle peut, dans une certaine mesure, diminuer l'expansion du prolétariat agricole.

Le délai de la *prescription* des impôts non acquittés est de *cinq ans*.

1. Andréyévitche *l'Explication de la loi sur les impôts directs*, 1906, p. 379.

§ 6. -- CONTENTIEUX DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Contre les décisions des « commissions d'impôts » locales et celles des « Porézko odélényé-s », les contribuables peuvent formuler les réclamations contentieuses. Ont le droit de réclamation, ceux dont les droits sont violés ou les intérêts lésés. En outre, on a le droit de se plaindre et de réclamer contre les agissements illégaux des « Porézko odélényé-s » ; par exemple, ceci a lieu dans le cas où quelqu'un a été imposé d'une somme plus forte qu'il n'eût fallu si on avait tenu compte des preuves fournies par lui relativement à ses facultés contributives ; puis dans le cas où les fonctionnaires chargés du recouvrement exigent et perçoivent des contributions plus fortes que celles qui sont inscrites sur le registre des dettes individuelles (art. 120) (1).

Celui qui réclame contre la fixation de la dette individuelle doit déposer sa plainte dans les *quinze jours* qui suivent le dernier jour du temps, pendant lequel les registres des dettes individuelles sont laissés dans les mairies pour y être consultés.

Les demandes et les réclamations sont transmises par l'intermédiaire des « Porézko odélényé-s » à la

1. Le législateur serbe ne prévoit pas de recours gracieux en remise ou en modération.

Direction générale d'impôts, qui est seule compétente en cette matière. Elle juge en premier et dernier ressort. Le principe de deux degrés de juridiction n'est donc pas appliqué en Serbie en matière d'impôts directs. Il en résulte, pourrait-on dire, moins de garanties pour le contribuable.

Les arrêts de la Direction générale sont passibles d'un recours en cassation devant le Conseil d'État. Mais celui-ci a exclusivement à examiner si la loi a été appliquée.

§ 7. — PÉNALITÉS, AMENDES

Pour prévenir et réprimer les fraudes, toujours plus ou moins faciles avec le système de la déclaration, on a dû établir des peines. En effet, l'article 111 de la loi dit : « Que celui qui est convaincu d'avoir caché son état relatif aux immeubles, capitaux ou revenus, sera condamné au paiement d'une *somme quatre fois plus grande* que celle qu'il aurait eu à payer, comme impôts et centimes additionnels, pour les biens ou revenus cachés ». D'après l'article 111, les fraudes prévues et réprimées sont celles : des immeubles (terres et édifices), des capitaux et des revenus. Par conséquent, la responsabilité du contribuable peut être engagée en matière de : a) l'impôt sur les terres ; b) l'impôt sur les édi-

fices ; *c*) l'impôt sur le revenu des capitaux (autres que terres et édifices) ; *d*) l'impôt sur les revenus qui sont les fruits d'un commerce, d'une industrie, d'un métier ; *e*) l'impôt sur le revenu provenant du travail seul, et enfin *f*) l'impôt sur le chiffre des affaires. Les fraudes en matière de capitation ne sont pas prévues par la loi ; par conséquent, dans le cas où elles se produiraient, la responsabilité ne peut être engagée (1).

L'amende est prononcée par le « Porézko odélényé », dont les décisions peuvent être attaquées *en appel* devant la Direction générale (2). Un tiers en est attribué au dénonciateur, s'il existe.

Les autres articles de la loi prévoient d'autres peines, prononcées soit par le « Porézko odélényé », soit par le ministre des Finances.

La peine d'amende peut être transformée pour ceux qui ne sont pas en état de l'acquitter en *peine d'emprisonnement*, en comptant un jour d'emprisonnement pour chaque 5 francs d'amende. Mais, sa durée ne saurait dépasser *cinq mois*.

1. Andréyévitich, *ibid.*, p. 396.

2. Recours en cassation devant le Conseil d'État possible aussi.

DEUXIÈME PARTIE

IMPOTS DIRECTS EN PARTICULIER

Maintenant, nous nous proposons d'étudier les divers impôts directs levés actuellement en Serbie. Le plan de cette étude sera le suivant :

Dans une *première section*, nous parlerons de tous les impôts directs ayant plus ou moins caractère *d'impôts sur le revenu*.

Dans la *seconde section*, nous nous occuperons de la *capitation* et des *centimes additionnels*.

La *première section*, nous la diviserons en *trois chapitres*.

Dans le *chapitre premier*, nous étudierons les impôts sur les *revenus des capitaux* : 1° les terres ; 2° les édifices et 3° autres capitaux.

Dans le *chapitre second*, nous traiterons de l'impôt sur le *revenu provenant du travail seul*.

Le *troisième chapitre* sera celui des impôts sur le *revenu provenant à la fois du travail et du capital* :

1° l'impôt sur le revenu et 2° l'impôt complémentaire sur le chiffre des affaires.

Dans notre étude, nous ne suivrons pas l'ordre suivi par la loi serbe. Surtout, nous ne ferons pas la même division, et lorsque nous le ferons ainsi, ce sera surtout pour les raisons de clarté si chère à l'esprit du peuple français.

SECTION PREMIÈRE

IMPOTS SUR LES REVENUS

CHAPITRE PREMIER

IMPOTS SUR LES REVENUS DES CAPITAUX

I. — Impôt sur les terres

L'impôt serbe sur les terres est un impôt qui cherche à frapper les revenus que l'on *tire ou l'on peut tirer* du sol, et n'est *pas strictement proportionnel au revenu des terres*. Le législateur serbe a réparti les terres en plusieurs catégories et alors établi une autre taxe pour chacune de ces catégories. Cette méthode, nous allons le voir, n'est pas bonne, mais on dut l'adopter, vu l'absence de cadastre et, en conséquence, évaluer le revenu net d'une terre. On était donc acculé à la nécessité de procéder à une *évaluation hypothétique du revenu* en classant les terres en plusieurs catégories (cinq), et en supposant qu'une unité de terre (1 hect.) appartenant à une même catégorie donne le même revenu (que l'on n'ex-

prime pas en chiffres), qui est enfin frappé d'une même taxe.

§ 1. — ORGANISATION DE L'IMPOT SUR LES TERRES

Nous avons déjà dit qu'en Serbie il n'y a pas de cadastre. Il est vrai qu'on a voté une loi (du 20 décembre 1889) qui ordonne l'exécution d'un plan cadastral dans tout le royaume, mais elle est restée lettre morte à raison du manque de personnel et de ressources que cette opération aurait exigés. Mais, alors, comment fait-on pour imposer les terres en Serbie ? Il y a autre chose à la place du cadastre, ce sont les *recensements des terres* faits par des *commissions spéciales* de recensement. La loi du 14 juin 1884 sur le recensement des personnes et des biens s'occupe de ce sujet. Elle institue dans tous les chefs-lieux des départements et des arrondissements une commission de recensement (quelquefois plusieurs) composée de six membres, dont trois sont désignés par le ministre des Finances et les trois autres par le conseil municipal de la commune. Ces commissions ont, relativement aux terres, à procéder tous les *trois ans* à un recensement, qui est fait d'après les *déclarations* fournies par les propriétaires. Les propriétaires des terres ont à indiquer dans leurs déclarations tous les terrains possé-

dés, leur étendue mesurée par eux-mêmes (à leurs frais), le genre de culture, etc. La commission procède alors au *classement des terres en catégories* d'après les *signes limitativement déterminés par la loi* et ensuite à l'inscription dans « un registre de terres » (appelé registre « B ») : du nom du propriétaire du terrain, de l'étendue du terrain, de son classement, du genre de culture et de sa situation. Ces registres « B » servent à l'établissement de l'impôt foncier.

Il est tout naturel que ces registres soient loin d'être exacts. Aussi, tout le monde est d'accord sur ce point. Les propriétaires ne déclarent pas toujours l'étendue exacte de leurs terrains, soit par esprit de fraude, soit parce qu'ils ne la connaissent par exactement. Mais, nous y reviendrons tout à l'heure.

Le *classement en catégories* a lieu d'après le principe adopté par la loi. C'est la qualité des terrains qui est prise en considération. C'est donc d'après leur qualité que les terrains sont classés. Les signes dont on doit se servir légalement pour déterminer la qualité sont certaines plantes, qui sont ou peuvent être semées et pousser avec succès.

L'article 6 de la loi dispose qu'il y a *cinq catégories* de terre :

Dans la *première catégorie* entrent tous les terrains de ville et tous les jardins.

La *seconde catégorie* est composée des meilleurs

terrains ruraux, sur lesquels sont ou peuvent être avec succès semés et plantés : le maïs, le blé d'hiver et la vigne.

La *troisième catégorie* est celle des terrains qui sont ou peuvent être semés de maïs ou de blé du printemps.

Dans la *quatrième catégorie* entrent les terrains sur lesquels sont semés exclusivement les blés noirs et cela dans l'incertitude.

Enfin, à la *cinquième catégorie* appartiennent tous les autres terrains.

En outre, la loi met à part les *bois* et les *terres, vagues* (ces derniers sont presque toujours des biens communaux et sont utilisés pour le pacage). Ces terres sont classées en un même nombre de catégories (sauf la première, bien entendu).

Le *taux* de l'impôt varie suivant les catégories.

Les terres de la *première catégorie* (terrains de villes et les jardins) sont taxées à 0,50 o/o de la valeur vénale.

Pour les autres catégories l'unité imposée est 1 hectare.

Un hectare de la deuxième catégorie paye 4 dinars.

Un hectare de la troisième catégorie paye 3 dinars.

Un hectare de la quatrième catégorie paye 2 dinars.

Un hectare de la cinquième catégorie paye 1 dinar.

Les *bois* sont taxés de la façon suivante : 1 hectare de bois se trouvant sur les terres :

De la deuxième catégorie paye 3 dinars.

De la troisième catégorie paye 2 dinars.

De la quatrième catégorie paye 1 dinar.

De la cinquième catégorie paye 0 paras 60.

Un hectare de *terres vagues* (1) :

De la deuxième catégorie paye 2 dinars.

De la troisième catégorie paye 1 dinar 50.

De la quatrième catégorie paye 1 dinar.

De la cinquième catégorie paye 0,50.

L'évaluation de la valeur des terrains de la première catégorie est faite une fois tous les trois ans par les conseils municipaux, qui ne font que déterminer la valeur moyenne de 1 mètre carré des terrains situés dans une même rue ou une même partie de la ville.

Les *changements* de propriétaire d'une terre doivent être inscrits dans un bref délai sur le registre « B ».

Les *exemptions* de l'impôt sur les terres sont assez nombreuses et ont pour fondement des raisons d'ordre politique, fiscal, religieux, économique et social. Elles sont *permanentes* : pour les terrains sur lesquels se trouvent les légations et les consulats des

1. La charge de l'impôt sur les terres vagues ne reste pas définitivement aux communes. Les communes la transmettent aux habitants qui utilisent leurs terrains pour le pacage de troupeaux. L'impôt retombe donc sur les propriétaires des troupeaux et n'est en définitive qu'un impôt sur le capital utilisé pour l'achat des troupeaux.

puissances étrangères ; pour les domaines d'État, les terrains situés autour d'une Église, pour les cimetières et enfin pour les terres d'une étendue inférieure à 2 hectares et appartenant aux pupilles. Les exemptions *temporaires* sont celles des terrains nouvellement boisés, appartenant aux particuliers (durée de l'exemption : dix ans) et aux communes (durée de l'exemption : vingt ans), des vignes détruites par le phyloxera (durée de l'exemption : cinq ans), des terrains nouvellement plantés de vigne (durée d'exemption : dix ou vingt ans) et cela exclusivement dans les départements et arrondissements, déclarés atteints par le phyloxera ; enfin les terrains dévastés par la tempête ou une sécheresse prolongée peuvent être exempts de l'impôt complètement ou seulement pour la moitié, pour l'année où la tempête ou la sécheresse s'est produite. Les exemptions sont accordées par le ministre des Finances.

Le *recouvrement* de l'impôt sur les terres a lieu *par moitié* en août et en novembre, mois de vente des récoltes, où les agriculteurs ont le plus d'argent disponible. On doit payer dans la commune où la terre est située ; si on a des terrains dans plusieurs communes, on paye l'impôt dans chacune de ces communes.

L'obligation du paiement de l'impôt incombe au propriétaire du terrain. Dans le cas d'une propriété contestée devant les tribunaux, c'est le possesseur

actuel qui est tenu d'acquitter les contributions (art. 18).

§ 2. — CRITIQUE DE L'IMPÔT SUR LES TERRES

L'injustice et la *faible productivité* sont deux principaux défauts de l'impôt serbe sur les terres.

L'impôt est *injuste* parce qu'on ne tient pas compte du revenu net que les propriétaires des terres en tirent réellement. Au lieu de cela on procède par voie d'hypothèse et on ne manque pas d'introduire une *inégalité* frappante dans le système d'imposition.

La loi ne tient pas suffisamment compte de la *différence de fertilité* entre les terres. Son système de classement en catégorie d'après les plantes, qui peuvent être cultivées sur une terre, est mauvais, puisque avec lui on arrive à taxer des mêmes droits deux terres qui sont classées dans une même catégorie, mais qui sont souvent de fertilité différente. Les commissions chargées par la loi du classement des terres en catégories ont devant elles un champ trop vaste de terres qui peuvent être légalement classées dans une même catégorie. Il y a, par exemple, beaucoup de terres sur lesquelles peuvent être cultivés le blé, le maïs et la vigne (deuxième catégorie de terres). Cependant les rendements en fruits de ces terres sont souvent très différents à cause de

leur fertilité inégale. Les terres d'une même catégorie, de la seconde par exemple, ne donnent pas très souvent, comme rendement en fruits, une même quantité de blé. Ainsi, si, de deux terres d'une superficie de 10 hectares chacune, l'une donne 3.000 kilos de blé, l'autre seulement 1.000 kilos, en comptant 15 francs par 100 kilos de blé, le revenu brut de la première sera de 4.500 francs, celui de la seconde 1.500 francs. Ce sont des revenus qui diffèrent considérablement l'un de l'autre. Pourtant, la charge quant à l'impôt sera d'après la loi absolument la même. Le propriétaire de la première terre devra payer 40 francs sur un revenu s'élevant à 4.500 francs ; celui de la seconde payera la même contribution (40 frs) pour un revenu trois fois moins grand. L'inégalité et l'injustice qui en résultent sont évidentes. Le système serbe, qui met sur le même plan relativement à l'impôt les vallées et les plaines les plus fertiles avec des terrains de fertilité beaucoup moindre, pour cette seule raison que sur toutes ces terres peuvent être cultivées les mêmes plantes, est essentiellement injuste.

En outre, en agriculture ce qui peut diminuer le revenu d'une terre, ce sont les *difficultés de culture*. La culture sera certainement plus difficile et plus onéreuse dans les départements montagneux du pays. La situation d'une terre est de nature à diminuer le revenu que l'on en tire et si, alors, on

impose, comme le fait la loi serbe, toutes les terres d'une même catégorie sans tenir aucunement compte de leurs situations respectives, on ne fait qu'aggraver l'inégalité de l'imposition que nous avons vue exister déjà et résulter de la différence de fertilité.

Puis vient *l'éloignement du marché*. Les propriétaires de terrains près des marchés auront à supporter moins de frais de transport que ceux qui en sont éloignés. Cela constitue déjà une inégalité au point de vue de la valeur vénale de ces divers terrains. L'inégalité est rendue plus forte par le système d'imposition serbe qui ne tient pas compte de cet élément.

L'inégalité d'imposition devient encore plus grande à cause des registres « B ». Les évaluations inscrites sur ces registres sont, comme nous l'avons remarqué, loin d'être exactes. L'inégalité de l'imposition n'en peut qu'augmenter.

Au début même, il y avait des propriétaires, qui, soit par esprit de fraude, soit par ignorance n'avaient pas déclaré la superficie exacte de leurs terrains. Les fraudes ont augmenté dans la suite l'inexactitude des registres « B ». En regardant les statistiques, on en est frappé au plus haut point. Ainsi, il a été déclaré et inscrit sur les registres « B » des terres cultivées (la superficie totale) (1) :

1. Dr Nédélkovitch, *Archive du Droit et des Sciences sociales*, 1910.

En 1885.....	4.440.104 Ha.
En 1891.....	3.972.281 —
En 1897.....	2.527.887 —
En 1905.....	2.055.176 —

La superficie des terres cultivées a, par conséquent, pourrait-on dire, considérablement diminué. Mais cela serait tout à fait inexact. La Serbie n'a pas diminué de territoire. Il ne s'est pas non plus produit un affaiblissement de sa culture. Tout au contraire, on peut prouver par la statistique du commerce extérieur, dont les éléments sont constitués principalement par des produits agricoles, qu'elle était constamment en progrès (1):

Dinars		Dinars	
—		—	
En 1888.....	38.909.099	En 1895.....	43.390 451
En 1889.....	29.065.883	En 1896.....	53.385.969
En 1890.....	45.840.501	En 1897.....	55.939.981
En 1891.....	52.279.825	En 1898.....	56.991.479
En 1892.....	46.451.050	En 1899.....	65.744.388
En 1893.....	48.910.435	En 1900.....	66.521.959
En 1894.....	46.023.249	En 1901.....	65.085.035

La diminution constante de la superficie totale inscrite sur les registres est par conséquent le résultat de pures fraudes. Il est hors de doute que la culture augmente et ne diminue pas. L'inégalité initiale de l'imposition entre les propriétaires, suivant qu'ils ont

1. *Annuaire statistique du royaume de la Serbie.*

déclaré ou non l'étendue exacte de terres, a donc augmenté.

Enfin, l'inégalité résulte aussi de ce qu'on ne tient pas compte de l'existence des *dettes hypothécaires* dont une terre peut être grevée. Le revenu net d'une terre grevée est diminué du montant des intérêts et des frais d'amortissement de la dette. Alors, les terres non grevées sont moins imposées par l'impôt que les terres grevées, et parmi ces dernières celles qui sont moins grevées seront par là moins imposées.

Mais nous avons vu que l'impôt sur les terres, tel qu'il est établi aujourd'hui, est *improductif*, ou tout au moins qu'il ne donne pas ce qu'il pourrait donner et ce qu'on en a voulu tirer. C'est qu'il y a beaucoup de terres qui échappent à l'impôt par suite des mauvais registres « B ». Aussi le produit de l'impôt diminuait.

Il était :

	Dinars
En 1885.....	12.206.849,47
En 1890... ..	7.825.839
En 1900.....	6.702.578
En 1909.....	5.130.000
En 1911.....	5.305.940

§. 3. — NÉCESSITÉ DE LA CONFECTION D'UN CADASTRE

Les défauts de l'impôt sur les terres sont démontrés.

Il est injuste, parce que les revenus des terres ne sont pas imposés comme l'a voulu la Constitution et les premiers articles de la loi, c'est-à-dire, l'impôt n'est pas organisé de façon à ce qu'il soit payé par des propriétaires des terres en raison de leurs facultés respectives. Encore, est-il mal organisé, parce qu'il rend les fraudes possibles, d'où ce résultat que son produit est très inférieur à ce que l'on pourrait tirer de cet impôt.

Il est de *toute nécessité*, vu la place que cet impôt occupe dans le budget serbe, de faire une réforme. En effet, l'impôt sur les terres est celui qui, malgré un faible rendement, donne plus que tous les autres impôts directs serbes. Ainsi dans le budget de 1913 les recettes provenant de cet impôt ont été, par prévision, évaluées à 5.300.000 dinars (sans compter les centimes additionnels pour le compte de l'État qui s'élèvent à 153 o/o du principal) pour un total de 12.150.000 dinars (sans centimes additionnels) du produit de tous les impôts directs. Il est étonnant, par conséquent, que la réforme si longtemps demandée, ne soit pas encore un fait accompli.

La réforme consisterait surtout à remplacer les registres « B » par des cadastres bien faits. La confection du plan cadastral a été ordonnée, comme nous l'avons déjà vu (1), par la loi du 20 décembre 1889, qui n'a jamais été appliquée. Donc, on n'au-

1. V. p. 48.

rait qu'à appliquer cette loi, qui ne fût jamais rapportée, et déjà beaucoup d'inconvénients de l'état de chose existant seraient supprimés. D'abord l'inégalité si criante actuelle serait supprimée, parce qu'en faisant et refaisant le cadastre, qui n'est qu'un état descriptif et évaluatif de toutes les parcelles du sol, fait par des personnes compétentes, on serait à même d'évaluer le *revenu net* de chaque parcelle, le plus rigoureusement possible. On tiendrait compte de la fertilité des parcelles, de leur situation naturelle, de la distance du marché, etc., et par là on arriverait à taxer chaque parcelle proportionnellement au revenu net. L'avantage serait considérable pour les contribuables aussi bien que pour l'État. Les fraudes n'étant plus possibles, l'État pourrait tirer de cet impôt tout ce qu'il peut donner.

Nous croyons que le moment est venu pour faire ce travail. Si, avant, on pouvait s'excuser de n'avoir pas de capitaux ni de personnel compétent, cette excuse ne vaudra plus aujourd'hui. D'ailleurs les capitaux et le personnel manquant, on peut les faire venir de l'étranger. Même après avoir payé le personnel et servi les intérêts des capitaux étrangers, l'État retirerait toujours un profit considérable de cette opération, tout en ayant la satisfaction d'avoir organisé l'impôt le plus important sur une base solide et suivant les principes de justice (1).

1. Une lacune que l'on devrait combler dans la prochaine

II. — Impôt sur les édifices

C'est un impôt qui occupe la seconde classe dans la loi parmi les impôts directs et la cinquième, d'après son importance pour le budget. Son produit annuel est de 820.000 dinars (1).

L'impôt sur les édifices frappe le revenu brut qu'un édifice donne ou peut donner effectivement. Mais ici, comme pour l'impôt sur les terres, le principe de justice n'est pas satisfait. Tout à l'heure nous verrons que c'est un impôt qui, depuis la loi du 30 mars 1891, frappe le revenu brut et non pas le revenu net.

En Serbie, où beaucoup de personnes sont propriétaires des maisons qu'elles habitent, cet impôt prend très souvent le caractère d'un impôt de consommation, car le propriétaire est frappé dans ce cas par un impôt sur le revenu que la maison pourrait donner, s'il ne l'habitait pas.

§ I. — ORGANISATION DE L'IMPOT

En principe, l'impôt porte sur tous les édifices qui se trouvent dans les *villes*. Dans les *campagnes*, au

réforme des impôts directs, c'est, dans le cas où on se décide de garder le système actuel des impôts sur les revenus, d'exempter les terres des tout petits propriétaires auxquels la récolte sert pour la nourriture personnelle.

1. Budget, 1913.

contraire, la loi n'impose que les bâtiments et les maisons servant de magasins commerciaux, cafés, boutiques, moulins à vapeur ou à eau, scieries hydrauliques, granges (avec des enclos pour le bétail) des commerçants, et enfin toutes les maisons et bâtiments loués par leurs propriétaires à d'autres personnes (art. 19). Par conséquent, dans les campagnes, les maisons d'habitation (et tous les autres édifices qui ne sont pas indiqués par l'art. 19) habitées par des propriétaires ne supportent pas la charge de l'impôt. C'est une exemption générale des maisons d'habitation rurales.

Sont affranchis de l'impôt, en outre : *a)* les édifices publics et les bâtiments appartenant à l'État, tous sans aucune exception ; ceux qui sont la propriété des départements, arrondissements, communes et du Crédit Foncier, seulement lorsqu'ils sont destinés à l'usage des services publics ; *b)* les maisons appartenant aux puissances étrangères utilisées par les légations et les consulats ; *c)* les églises et les temples de toutes les religions ; *d)* les maisons appartenant aux mineurs pupilles et incapables, qui n'ont pas d'autres biens, et à la condition que le loyer annuel provenant de ces maisons ne dépasse pas 100 dinars ; *e)* les hôpitaux, les hospices et tous les édifices affectés à des œuvres d'assistance et de bienfaisance et enfin, *f)* les bâtiments et les maisons des sociétés de gymnastique, de tir et des sociétés pri-

vées de sapeurs-pompiers. Ce sont des exemptions *permanentes*. La loi du 3 décembre 1898, pour la ville de Belgrade, institue des exemptions *temporaires* (dix ou douze ans) pour les maisons nouvellement construites et remplissant les conditions exigées par la loi. Enfin, d'après la loi du 16 juillet, les industriels, jouissant d'une concession légale, sont exempts de l'impôt sur les édifices affectés à l'usage de leur exploitation, pour toute la durée de la concession. Toutes ces exemptions ont pour fondement des raisons diverses (pareillement aux exemptions de l'impôt sur les terres) : financières, politiques, religieuses, humanitaires, sociales, économiques.

La liste des édifices frappés par l'impôt est dressée dans toutes les communes, comme nous l'avons déjà indiqué (1), « Porézko odélénys » (art. 81).

Les contribuables indiquent dans leurs *déclarations* les maisons qu'ils possèdent, l'usage et le loyer annuel. Pour contrôler les indications relativement aux loyers, on fait intervenir généralement les locataires. Comme sanction, on décide que seuls les loyers déclarés sont exigibles devant les tribunaux.

Le revenu des maisons urbaines habitées par le propriétaire est déterminé en comparaison du revenu des autres maisons semblables, dont les loyers sont positivement connus.

1. Voir p. 35.

L'élément imposable est le *revenu brut* que l'édifice donne ou peut donner (1). Il n'y a pas à tenir compte des frais d'entretien, de réparation et d'assurance, etc, que le propriétaire a à sa charge. On ne tient pas compte non plus des dettes hypothécaires dont l'édifice peut être grévé (2).

Le *taux* de l'impôt varie *suivant l'usage* auquel l'édifice est affecté. Ainsi : 1° les cafés, auberges, cabarets, restaurants, hôtels et, en général, tous les bâtiments dans lesquels on se réunit pour s'amuser et se divertir, payent 8 o/o du revenu annuel ; 2° les boutiques, les magasins, comptoirs, moulins à vapeur et à eau et, en général, tous les bâtiments à l'usage de commerce, payent 4 o/o du revenu annuel ; 3° les maisons d'habitation et tous les autres édifices y compris : les usines, fabriques, ateliers, maisons de bains, etc. , payent 3 o/o.

Le *recouvrement* de l'impôt à lieu quatre fois par an en quatre parts (art. 106, al. 2). Le paiement est donc partiel à raison de la commodité que ce mode de paiement présente pour les propriétaires des maisons. La charge du paiement incombe toujours au propriétaire. La loi déclare nulles les conventions entre les propriétaires et les locataires ou les tenan-

1. Dans le cas où la maison n'est pas habitée par son propriétaire et qu'elle reste sans locataire, l'impôt est fixé d'après le loyer du dernier locataire sortant.

2. Avant la loi de 1886, on devait tenir compte des dettes hypothécaires.

ciers en général, qui auraient pour but de faire passer l'obligation de payer l'impôt à ces derniers (art. 27). Dans le cas d'un immeuble, dont la propriété est l'objet d'une contestation devant les tribunaux, l'impôt est payé par le possesseur actuel.

§ 2. — LA CRITIQUE ET LA QUESTION DE RÉFORME

Cet impôt, comme tous les autres d'ailleurs, est à critiquer. Néanmoins, on doit dès maintenant remarquer qu'il présente moins d'inconvénients que l'impôt sur les terres.

Le *défaut capital* de cet impôt est de n'être *pas général*. Contrairement à la règle de l'universalité de l'impôt, toutes les maisons situées dans les campagnes habitées par les propriétaires eux-mêmes, bénéficient d'une exemption d'impôt. Cette exemption, la loi l'a prévue pour des raisons *d'hygiène*. Le législateur de 1884 a considéré que l'impôt sur les édifices allait empêcher la construction de nouvelles maisons dans les campagnes. L'état de ces maisons n'était pas du tout favorable à la santé et à l'hygiène des paysans (1). Cette exemption pour des raisons d'hygiène et de salubrité publiques prêterait peut-être moins à la critique, si elle était en même temps

1. Il n'était pas rare, comme il ne l'est pas encore aujourd'hui, que dans une même chambre couchent plusieurs personnes (même avec des bêtes quelquefois).

prévue pour les petites maisons urbaines habitées par des propriétaires. Ces maisons elles aussi sont et étaient surtout dans un état lamentable. Telle qu'elle est prévue par la loi, elle aboutit à *l'injustice* et *l'inégalité*. Cette exemption se trouve aussi en contradiction avec le principe de la Constitution serbe, d'après lequel chacun paye l'impôt d'après ses biens et ressources. Du chef de ce privilège, dont jouit la généralité des paysans, il arrive que même ceux dont les maisons sont dans un très bon état, et qui sont assez riches pour payer l'impôt sur les édifices, ne le payent point. En dehors de la condition inégale des propriétaires des campagnes et de ceux des villes, il résulte de cette exemption que le rendement de l'impôt est assez faible.

Au premier abord il semble que la suppression de ce privilège injuste au profit des habitants des campagnes soit quelque chose de très facile. Il n'en est pas ainsi. Les paysans considèrent ce privilège comme intangible et aucun gouvernement ne pourrait, vu le grand nombre de députés-paysans dans la Chambre serbe (« Skoupchtina »), réussir à faire passer le projet dont l'objet serait la suppression de l'exemption. Pourtant, une réforme dans ce sens serait quelque chose de très désirable, utile et avantageux pour les contribuables (autres que les paysans) et pour le fisc (1).

1. Il est facile de constater ce que le fisc perd actuellement du

Un autre défaut consiste en ce que l'impôt frappe *le revenu brut*. La loi ne tient pas compte des frais d'entretien, de réparations, d'assurances, etc. Ceci est injuste et va contre le principe posé par la Constitution. Puis il y a la question des maisons grevées de dettes hypothécaires. Comme à propos de l'imposition des terres, on ne retranche pas du revenu brut les intérêts servis pour les dettes (1). Cela est également injuste et ne manque pas d'introduire l'inégalité quant à l'impôt entre les propriétaires des maisons grevées et celle de maisons libres de toute dette. La charge de l'impôt est moins lourde pour ces derniers que pour les premiers, et encore la charge est plus ou moins lourde suivant que la dette est plus ou moins importante.

III. — Impôt sur le revenu des capitaux (autres que les terres et les édifices)

§ 1. — ORGANISATION DE L'IMPOT

L'article 34 de la loi est ainsi conçu :

« Toute personne ayant un capital quelconque en

chef de cette exemption en comparant les statistiques des maisons de villes imposées et celles de maisons de campagne exemptes. En 1905, le chiffre des premières était de 56.988, celui des secondes 359.085. *Annuaire stat. du royaume de Serbie*, t. VII, p. 38.

1. Voir p. 57.

numéraire doit payer à l'État l'impôt sur le revenu de ce capital ».

Dans cet article se trouve le principe d'après lequel les revenus de *tous les capitaux en numéraire* sont imposés. Les exceptions à ce principe sont de deux natures. Les unes l'élargissent en dehors des capitaux en numéraire (art. 35 d (1)), les autres consistent en exemptions du revenu de certains capitaux en numéraire (art. 37) (2).

L'impôt est payé (art. 35):

a) Sur le produit d'intérêts de titres des dettes publiques serbes ou étrangers, en tant qu'ils ne sont pas exempts par une loi spéciale ;

b) Sur le produit d'intérêts des capitaux prêtés aux particuliers sous quelque forme que ce soit (créances chirographaires et hypothécaires) ;

c) Sur le produit d'intérêts des capitaux donnés en dépôt avec l'intérêt dans les banques privées ou publiques ;

d) Sur les arrérages des rentes et des droits de jouissance viagers ou temporaires ; sur le revenu des fondations ou des institutions prévues par le testament ou par des contrats à titre gratuit.

Le *caractère* de cet impôt est par conséquent d'être principalement un impôt sur les intérêts des

1. Cité ci-dessous.

2. Andréyévitich, *ibid*, p. 98.

capitaux en numéraire, qui sont tirés exclusivement du capital, *sans qu'il y ait du travail de la part du rentier*. Il reste donc en dehors de cet impôt les revenus qui proviennent du concours du capital et du travail (1). On a voulu, semble-t-il, *discriminer* les revenus et frapper plus fortement les revenus qui ne proviennent pas du travail. Plus loin, nous verrons que, pour d'autres raisons, ce but n'est pas atteint.

Mais la loi n'impose pas le revenu de tous les capitaux. Dans l'article 37, on prévoit des *exemptions* (2).

1° On prévoit d'abord l'exemption des revenus provenant de certains titres. Ces exemptions sont organisées par des *lois spéciales*.

Ces lois spéciales sont : a) la loi sur la conversion des dettes publiques (la loi du 8 juillet 1895 combinée avec celle du 10 décembre 1901). Dans l'article 1 et 20 de la loi, on décide que «.... Les *coupons* et les *obligations* sont exempts en Serbie de tous les impôts, taxes ou charges fiscales, quelles qu'elles soient, présentes ou futures » ; b) la loi sur l'organisation du Crédit Foncier (*Ouprava Fondova*) du 8 juillet 1898 dans son article 36 décide : « Les obligations de l'Ouprava » sont considérées à tous les

1. Le revenu de ces capitaux est frappé par l'impôt sur les profits commerciaux et industriels.

2. Andréyévitich, *ibid.*, p. 111-114.

points de vue comme titres publics, et sont affranchies ainsi que leurs coupons de tous les droits et charges... »

Les exemptions prévues par ces deux lois s'expliquent pour des raisons de politique financière. L'État, par ce moyen, désire renforcer son crédit et se réserver des conditions plus avantageuses pour ses emprunts. *Cette immunité de titres* de rentes publiques n'est attaquée par personne en Serbie et la question de sa suppression ne se pose pas, à la différence de ce qui se passe en France. Mais, il est vrai aussi que le crédit de l'État serbe n'est pas à comparer à celui de la France.

2° *Les sujets étrangers* sont exempts de l'impôt pour les revenus (des capitaux), tirés de l'étranger. Cette exemption est raisonnable. Les revenus, tirés par des étrangers des pays étrangers, profitent au pays où ils sont dépensés et, en les frappant, on pourrait voir comme conséquence immédiate une diminution de l'immigration de ces étrangers. En outre, des raisons de technique fiscale militent en faveur de cette exemption. Il n'est pas aisé de découvrir ces revenus et les dépenses faites pour les découvrir diminueraient considérablement le produit de l'impôt et néanmoins la fraude subsisterait.

3° Les institutions subventionnées par l'État sont-elles aussi exemptes du paiement de cet impôt, car il est permis de supposer que l'État ne donne une

subvention qu'aux institutions qui ont pour but le développement intellectuel et économique du pays.

4° Les institutions charitables et les institutions d'assistance, écoles libres, sociétés scientifiques et artistiques, enfin les sociétés ouvrières de secours mutuels sont exemptes par loi de l'impôt sur les capitaux. C'est une loi spéciale qui doit, pour chacune de ces institutions, prévoir l'exemption de l'impôt.

5° Les pupilles mineurs et tous les autres incapables jouissent de cette exemption à la condition qu'ils n'aient pas d'autres biens et que le total des rentes ou intérêts des capitaux, qu'ils possèdent, ne dépasse pas 200 dinars par an.

6° Enfin, les banques d'État ou placées sous le contrôle de l'État comme : Banque Nationale (*Narodna banka* qui est une banque d'émission), Crédit Foncier, etc., bénéficient également de ces exemptions. Le but de cette dernière exemption est économique. On ne veut pas diminuer les ressources d'une banque, utile au pays tout entier.

Comme à propos des autres impôts, ici aussi, on doit faire une *déclaration*. L'obligation de déclarer incombe à tous ceux qui possèdent des capitaux imposés par cet impôt. Elle doit contenir l'indication de tous les capitaux placés avec l'indication des noms des débiteurs et du taux de l'intérêt stipulé pour chacun d'eux. En outre, on doit indiquer les

capitaux non placés ou placés sans intérêt. La déclaration est transmise, comme nous le savons, aux commissions d'évaluation. Mais, en dehors de la déclaration, les commissions disposent d'un autre moyen, pour connaître la situation des capitalistes contribuables. Ce sont les *renseignements donnés obligatoirement* par tous les organes publics ainsi que par tous les avocats (notaires) (1) sur les actes passés devant eux et qui ont pour objet le mouvement des capitaux (obligations, lettres de change, contrats, reçus, etc). Ces indications servent pour le contrôle des déclarations et pour découvrir les intérêts des capitaux non déclarés.

Le *recouvrement* de l'impôt se fait de plusieurs façons :

1° Le capitaliste contribuable, c'est-à-dire celui dont le revenu des capitaux placés est imposé par la loi, paye *directement* ;

2° Mais dans le cas où les capitaux sont en dépôt dans une banque (privée ou publique), la loi institue la banque débitrice de l'impôt. L'impôt n'est plus payé directement par le capitaliste. C'est la banque qui doit au moment du paiement d'intérêts ou de la capitalisation de ces intérêts *déduire et retenir* de la somme d'intérêts une somme correspondant au

1. En Serbie, il n'y a pas de notaires. Ce sont les avocats qui font les affaires qui rentrent en France dans la compétence des notaires.

montant de l'impôt à payer par le contribuable. Cette somme retenue pour l'impôt est ensuite envoyée par la banque à l'autorité chargée du recouvrement. Dans ce cas la loi a voulu, pour des raisons facilement compréhensibles, interposer un tiers (débitéur d'intérêts) entre le contribuable (créancier) et le fisc.

Les Compagnies d'assurance, elles aussi, doivent, dans le cas où les primes payées par les assurés portent un intérêt, déduire (au moment du paiement ou de la capitalisation) du total d'intérêts la somme qui correspond à l'impôt.

Le paiement de l'impôt est effectué en quatre parts par trimestre.

Le *taux* de l'impôt est assez élevé par rapport au taux des autres impôts. Il est de 6 o/o jusqu'à la somme de 2.500 dinars du revenu annuel. A partir de 2.500 dinars, l'impôt devient progressif (1). La progressivité consiste à ce que le taux augmente de 0 din. 10 pour chaque 100 dinars ajoutés à 2.500 din. Le *taux maximum* est de 10 o/o. De cette façon, les revenus supérieurs à 6.500 dinars sont frappés d'un taux uniforme de 10 o/o. L'impôt cesse, par conséquent, à partir de cette somme d'être progressif et redevient proportionnel.

1. Jusqu'en 1901 l'impôt était proportionnel avec le taux de 6 o/o. Ce n'est que cette année-là que l'on a élevé le taux en le rendant progressif.

1	2		3	4		1	2		3	4	
	Revenu annuel (Intérêts de capitaux)	Montant de l'impôt jusqu'aux dernières centaines précédentes		Taux pour les centaines de dinars ajoutées	Montant de l'impôt annuel pour le revenu indiqué		Revenu annuel (Intérêts de capitaux)	Montant de l'impôt jusqu'aux dernières centaines précédentes		Taux pour les centaines de dinars ajoutées	Montant de l'impôt annuel pour le revenu indiqué
Dinars		Dinars	Paras		Dinars	Paras		Dinars	Paras		Dinars
2 600	—	156	—	6.10	156	10	4 600	—	—	8.10	299
700	—	156	10	6.20	162	30	500	—	—	8.20	307
800	—	162	30	6.30	168	60	500	—	—	8.30	315
900	—	168	60	6.40	175	—	900	—	—	8.40	324
3 000	—	175	—	6.50	181	50	5 000	—	—	8.50	332
100	—	181	50	6.60	188	10	100	—	—	8.60	341
200	—	188	10	6.70	194	80	200	—	—	8.70	349
300	—	194	80	6.80	201	60	300	—	—	8.80	358
400	—	201	60	6.90	208	50	400	—	—	8.90	367
500	—	208	50	7	215	50	500	—	—	9.—	376
600	—	215	50	7.10	222	60	600	—	—	9.10	385
700	—	222	60	7.20	229	80	700	—	—	9.20	394
800	—	229	80	7.30	237	10	800	—	—	9.30	404
900	—	237	10	7.40	244	50	900	—	—	9.40	413
4 000	—	244	50	7.50	252	—	6 000	—	—	9.50	423
100	—	252	—	7.60	259	60	100	—	—	9.60	432
200	—	259	60	7.70	267	30	200	—	—	9.70	442
300	—	267	30	7.80	275	10	300	—	—	9.80	452
400	—	275	10	7.90	283	—	400	—	—	9.90	462
500	—	283	—	8	291	—	6 500	—	—	10.—	472

Le tableau ci-devant nous montre comment sont imposés les revenus supérieurs à 2.500 dinars (1).

Pour les effets (obligations, billets à ordre, lettres de change, etc.), sur lesquels le taux de l'intérêt n'est pas indiqué, il est fixé légalement à 6 o/o.

§ 2. — DÉFAUTS DE L'IMPÔT

Il est très logique que l'on ait frappé par des droits plus élevés les revenus gagnés sans travail. Mais cela n'est pas suffisant. On aurait dû organiser l'impôt de façon à ce qu'il ne prêtât pas aux *fraudes*. En principe, l'impôt est bon, meilleur que tous les autres impôts directs serbes, mais la loi n'a pas réussi dans sa tâche pour le bien organiser à éviter les fraudes. Et elles sont très possibles. Il y a actuellement en Serbie beaucoup de possesseurs de capitaux placés le plus souvent à des intérêts des plus avantageux, qui ne déclarent pas le revenu provenant de ces capitaux. Pour en donner la preuve, il suffit d'indiquer le produit de l'impôt. Il était en 1900 de 288.381 dinars et en 1911 de 289.507 dinars. Le fait que ce produit est si faible ne peut être expliqué que si l'on constate que beaucoup de rentes ne sont pas frappées de cet impôt. Les autorités fiscales ne

1. Andréyévitich, *ibid.*, p. 118.

réussissent pas, malgré la sanction (1) contre les fraudeurs, à découvrir par exemple tous les capitaux prêtés aux particuliers et qui sont très importants. A raison de facilités pour être cachés, ces capitaux le sont le plus souvent. Cependant, la totalité d'intérêts servis par les banques est atteinte par l'impôt.

Tout cela aboutit à *l'inégalité* devant l'impôt. La justice n'est pas satisfaite, si de deux contribuables l'un peut facilement échapper à l'impôt pendant que l'autre le supporte entièrement.

Une autre conséquence des fraudes est que le *fisc* perd beaucoup de ce chef.

Enfin, par ces fraudes il arrive que le but du législateur, qui était d'imposer plus fortement les revenus sans travail, n'est pas atteint. La *discrimination* des revenus n'existe pas, car, en fait les revenus provenant du travail sont plus fortement atteints par l'impôt. Le taux maximum pour ces derniers revenus est de 8 o/o, le taux maximum appliqué aux revenus sans travail est de 10 o/o, mais, par suite des fraudes très fréquentes, l'importance de ce dernier taux est diminuée dans une large mesure, et par là l'imposition devient moins forte.

Il est très difficile de trouver un moyen pour supprimer les fraudes. Elles seront toujours possibles.

1. La sanction consiste en ce que les créanciers n'ont pas le droit à demander les intérêts des capitaux non déclarés. En outre, il y a une amende dont nous avons parlé à la page 43.

Il y a toujours une lutte entre les intérêts des particuliers et ceux du fisc. Un moyen, auquel on pourrait penser dans le but à paralyser les conséquences des fraudes pour le fisc, celui d'élever le taux de l'impôt, n'est pas à recommander. Car, il arriverait que le nombre des fraudeurs n'en serait que plus grand. Puis, par suite du phénomène de l'incidence, les capitalistes, ceux qui ne peuvent ou ne veulent pas (ce qui est plus rare) frauder, rejetteraient le poids de l'impôt sur le dos des prêteurs en élevant le taux de l'intérêt des capitaux. Ceci aurait des conséquences très graves pour l'économie générale du pays.

La *progressivité* de l'impôt sur le revenu des capitaux fut, chose curieuse, à la différence de ce qui se passe dans les grands pays, acceptée aussitôt et sans difficulté (1). Presque personne ne protesta contre la progressivité au moment où elle fut introduite (en 1901). Mais cela ne veut pas dire que l'on ne peut rien reprocher à cette progressivité. Elle a le défaut capital de n'être organisée d'après aucun principe en cette matière. Nous savons que la progression des impôts peut avoir pour but « le rétablissement de la véritable proportionnalité que les impôts indirects ont dérangée » (2) ou un but social : celui de nivellement des fortunes. La progressivité de l'impôt

1. Dr. Nintchith. *De l'impôt sur le revenu*, 1901.

2. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, 1912, p. 284.

serbe sur le revenu des capitaux n'a ni l'un ni l'autre de ces deux buts. Elle est trop forte pour avoir le premier ; en ce qui concerne le second but, même si c'était bien celui du législateur serbe (loin de là), il n'en serait pas moins inacceptable. Le mieux est de dire que la progressivité a été introduite en vue d'augmenter le produit de l'impôt au moment où les moyens budgétaires faisaient défaut (1901), tout en se gardant d'abuser de ce système (la progression s'arrête à 10 o/o), ce qui peut seulement expliquer la réforme de 1901, mais non la justifier.

CHAPITRE II

TAXATION DES REVENUS PROVENANT DU TRAVAIL SEUL

L'impôt sur les traitements, salaires et revenus des professions libérales

L'impôt sur le revenu provenant du travail seul est un impôt qui frappe le revenu net et qui, avec l'impôt sur le revenu des capitaux (autres que les terres et édifices), a le moins de défauts.

§ 1. — ORGANISATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU DU TRAVAIL

Par cet impôt, sont imposés les revenus de tous les travailleurs. C'est lui qui atteint les *salaires* des ouvriers, les *traitements* des fonctionnaires et des employés, les *pensions* de ces derniers et enfin les revenus des *professions libérales*.

La loi tient compte de la différence qui peut exister entre ces divers revenus (salaires, traitements, revenus des professions libérales) au point de vue de leur

importance et de la *situation économique et sociale* des contribuables, et elle distingue plusieurs catégories des travailleurs et les frappe par des droits différents. Par conséquent, on ne tient pas exclusivement compte des revenus imposables, mais aussi de la situation personnelle du redevable. Pour cette raison, l'impôt qui nous occupe maintenant n'est pas à la différence des autres impôts serbes un impôt purement réel, il est plutôt *personnel*.

1° — D'abord, dans l'article 59 de la loi nous trouvons l'imposition des revenus qui sont le fruit d'un *travail intellectuel*. Les contribuables de l'article 59 sont divisés au point de vue de l'impôt en catégories et subdivisés en classes.

Première catégorie. — A cette première catégorie appartiennent les travailleurs (1) qui appartiennent à un service quelconque : de l'État, des départements, des arrondissements et des communes.

Ces travailleurs sont subdivisés en *deux classes* :

a) La première classe est formée par des individus qu'on considère comme *personnel inférieur* : les gendarmes, les gardiens, les serviteurs, etc. Les contribuables de cette classe sont frappés de 10/o de leur gain annuel.

b) Dans la seconde classe viennent les employés et les fonctionnaires, élus ou désignés par un décret ou

1. La loi frappe les travailleurs des deux sexes, hommes et femmes indistinctement.

un arrêté ministériel. Sont compris dans cette classe aussi les prêtres et les personnes travaillant au service des particuliers ou des personnes morales (sociétés, corporations, banques, associations).

Le *taux* de cette classe est de 1,50 o/o jusqu'à un revenu de 1.000 dinars. A partir de cette somme, il devient progressif. Mais il ne monte pas au dessus de 8 o/o, de façon que tous les traitements supérieurs à 12.000 dinars par an sont frappés d'un même taux.

On est imposé pour un appointement s'élevant :

Jusqu'à	1.000 dinars.....	1,50 o/o
De 1.001 à	1.500 dinars.....	1,80
De 1.501 —	2.000 dinars.....	2,—
De 2.001 —	2.500 dinars.....	2,20
De 2 501 —	3.000 dinars.....	2,50
De 3.001 —	3 500 dinars.....	2,80
De 3.501 —	4.000 dinars.....	3,20
De 4.001 —	5.000 dinars.....	3,50
De 5.001 —	6.000 dinars.....	4,—
De 6.001 —	7.000 dinars.....	4,50
De 7.001 —	8.000 dinars.....	5,—
De 8.001 —	9.000 dinars.....	5,50
De 9.001 —	10.000 dinars.....	6,—
De 10.001 —	12.000 dinars.....	7,—
Au-dessus de	12.000 dinars.....	8,—

Les suppléments aux traitements fixes sont comptés pour le calcul de l'imposition.

Deuxième catégorie. — Dans la seconde catégorie entrent les personnes exerçant une profession libé-

rale quelconque. Ici aussi il y a une subdivision en deux classes :

a) La première classe est constituée par les artistes, instituteurs privés, journalistes, sages-femmes, etc. Le taux de l'impôt est jusqu'à 2.000 dinars du revenu annuel de 1,50 o/o.

A partir de	2.001 à 3.000 dinars.....	1,80 o/o
—	3.001 — 4.000	2,—
—	4.001 — 5.000	2,50
—	5.001 — 6.000	3,—
—	6.001 — 7.000	3,50
—	7.001 — 8.000	4,—
Au-dessus de	8.000 —	4,50

Ce dernier taux est le taux maximum avec lequel la progression s'arrête.

b) Dans la seconde classe entrent : les avocats et les médecins. — Le taux est proportionnel pour les revenus qui ne dépassent pas 3.000 dinars par an. Il est de 3 o/o. Au-dessus de 3.000 dinars le taux monte progressivement comme il suit :

De	3.001 à 4.000 dinars.....	4 o/o
	4.001 — 6.000	5 —
	6.001 — 7.000	6 —
	7.001 — 8.000	7 —
Au-dessus de	8.000 —	8 —

2° L'article 60 de la loi règle l'imposition des revenus qui sont les fruits d'un *travail manuel*. Les

ouvriers manuels eux aussi sont divisés quant à l'impôt en deux catégories.

Dans la *première catégorie* entrent : les ouvriers agricoles, les domestiques, le journaliers travaillant dans les villes et enfin toutes les personnes n'ayant pas de travail constant et certain. Leur revenu (salaire) annuel est frappé de 0,60 o/o.

A la *seconde catégorie* appartiennent les ouvriers industriels qui ont du travail constant et les artisans de tous les métiers. Ces derniers à la condition qu'ils ne travaillent pas avec le concours du capital ou bien que le capital employé soit insignifiant. Le taux est de 0,70 o/o du revenu annuel. Les ouvriers et ouvrières travaillant dans les ateliers d'État sont imposés de 1/10 en plus.

Pour les ouvriers des deux catégories qui en plus des salaires ont des suppléments en nature (logement, nourriture, habillement, etc) ou gratifications en argent, l'impôt est augmenté de 1/10.

Les exemptions de l'impôt sont aussi prévues par la loi. Elles sont permanentes ou temporaires. Elles ont toutes pour fondement les raisons d'ordre social. Les exemptions *permanentes* visent : les personnes âgées de moins de seize ans (travailleurs intellectuels) et dix-huit ans (travailleurs manuels), les personnes non mariées ayant un salaire inférieur à 0,60 dinars par jour, les individus mariés avec un salaire qui ne dépasse pas un dinar par jour, les

individus, même s'ils ne sont pas mariés, mais qui ont à leur charge un de leurs parents et ont un salaire, qui ne s'élève pas au-dessus de 1,50 dinars par jour. Ensuite l'exemption est prévue pour les individus ayant dépassé l'âge de soixante ans, pour les retraités avec une pension (fournie par l'État ou par un particulier) et les personnes jouissant d'une rente, à la condition que cette pension ou rente ne soit pas supérieure à 30 dinars par mois. Enfin sont exempts pour toujours, les mineurs s'ils font partie des caisses de secours mutuels (cela pour encourager le développement de ces caisses) et en dernier lieu les auteurs d'œuvres littéraires. Toutes ces personnes (excepté les auteurs) ne jouissent de l'exemption que s'ils n'ont pas d'autres revenus que celui qui provient de leur travail seul. *Temporairement* sont exempts : pour *six mois* : les travailleurs manuels et intellectuels dans le cas de maladie, de période militaire ou d'emprisonnement qui ont duré plus de deux (pour trav. man.) ou trois (les trav. intell.) mois. L'exemption est accordée pour *une année* entière si la maladie, la période militaire ou l'emprisonnement ont duré plus de trois ou quatre mois.

Le *recouvrement* a lieu de plusieurs façons. Il varie suivant la nature des travailleurs imposés.

Ainsi pour le paiement de l'impôt des fonctionnaires, des employés, etc. (art. 59, première catégorie : employés de l'État, départements, arrondis-

sements, communes et particuliers), la loi rend responsable le chef du service de l'établissement dans lequel le contribuable travaille (art. 63). Mais en pratique, la loi n'est pas toujours observée et ce n'est pas le chef qui est responsable, mais le trésorier ou le caissier qui a payé le traitement (1). C'est celui-ci qui doit retrancher et faire la *retenue* tous les mois, au moment du paiement du traitement (1/2 de l'impôt annuel).

Pour les contribuables de l'article 60 (ouvriers, domestiques, journaliers, etc.), ce sont les employeurs qui sont tenus de faire une déclaration avec l'indication des salaires du personnel employé. Les « Porézko odélényé-s » doivent surveiller ces contribuables pour les empêcher de se soustraire à l'impôt. Le recouvrement de l'impôt est fait par voie de retenue opérée par l'employeur. Dans le cas où il omet de le faire, c'est lui qui est tenu de payer l'impôt dû.

Les contribuables exerçant les professions libérales (art. 59, deuxième catégorie) déclarent eux-mêmes, par des déclarations que nous connaissons, leur revenu annuel. Nous savons déjà comment ces déclarations sont contrôlées et comment est fixée la

1. La responsabilité consiste à indemniser l'État de l'impôt qu'il aurait omis de retenir, mais seulement dans le cas où le redevable ne serait plus en état de le faire.

dette individuelle de chaque contribuable (1). Le recouvrement a lieu en quatre parts par trimestres.

§ 2. — DÉFAUTS DE L'IMPÔT SUR LE
REVENU DU TRAVAIL

Nous insisterons surtout sur la *progressivité* de cet impôt qui est absolument *défectueuse* et sur les *taux arbitrairement fixés*.

Le taux de l'impôt sur les traitements des fonctionnaires est de 1,50 o/o pour le revenu s'élevant à 1.000 dinars et il monte déjà à 8 o/o pour les revenus dépassant 12.000 dinars par an. La progression va très vite et constitue la cause pour laquelle *les fonctionnaires sont la classe la plus imposée en Serbie*. Car, si les autres contribuables, comme les commerçants, capitalistes, rentiers, etc., peuvent diminuer l'importance de la progressivité en cachant leurs revenus, cela est absolument impossible aux fonctionnaires. La totalité de leur traitement est connue et imposée, puisque le recouvrement est opéré par voie de retenue. Cette certitude pour le fisc d'avoir intégralement cet impôt aurait dû avoir pour conséquence des taux moins élevés avec une marche progressive moins rapide. La condition

1. V. p. 32.

actuelle faite aux fonctionnaires ne peut être expliquée que historiquement. L'Etat ayant besoin d'argent augmentait constamment l'impôt sur les traitements, pour cette raison qu'il rentrerait sûrement dans les caisses de l'Etat. Mais, cela constitue une injustice au détriment de la classe, qui n'est pas déjà bien récompensée pour les services qu'elle rend à l'Etat. Quelle désillusion pour les personnes qui ont commencé leur carrière il y a quelques dizaines d'années et pour lesquelles la charge de l'impôt a doublée, pendant que les traitements sont restés les mêmes ! Et si de plus on tenait compte de la cherté de la vie ?

Les personnes exerçant les *professions libérales* (article 59, II catégorie) sont, on peut l'affirmer, moins imposées que les fonctionnaires, malgré les taux plus élevés et la progression plus rapide. C'est parce que rarement elles déclarent la totalité de revenu et fraudent, puisque cela leur est plus ou moins facile.

L'imposition des *ouvriers manuels* est trop forte (1). Les minimum d'existence (prévus pour le cas où les ouvriers n'ont pas par ailleurs d'autres revenus) de 0. dinar 50, 1 dinar ou 1,50 dinar par jour suivant le cas (2), sont trop insuffisants, vu la cherté de la vie et vu surtout la contribution des ouvriers à la

1. Ici il n'y a pas de progressivité.

2. V. p. 82.

charge publique par les impôts indirects, qui sont très nombreux et très importants en Serbie. Cette dernière contribution fait qu'à leur égard il existe une progressivité à rebours qui n'est pas suffisamment compensée par des taux, qui ne sont pas assez inférieurs aux taux des impôts sur les revenus supérieurs.

Nous devons ajouter encore que la *discrimination* des revenus, que la loi, semble-t-il, a voulu organiser, n'existe pas. Les revenus, provenant du travail seul, sont contrairement aux idées de justice imposés plus fortement que les revenus provenant des terres (capital). Le revenu des terres est imposé en Serbie de 2,50 0/0 en moyenne, pendant que le revenu du travail seul (les fonctionnaires) l'est de 10,75 0/0 (1). C'est tout à fait opposé aux principes de discrimination (2). On ne saurait d'aucune façon justifier une telle situation faite aux personnes vivant des revenus de leur travail. Une réforme dans le sens de la vraie discrimination s'impose en Serbie (3).

1. Dr. Nintchitch, *ibid.*, p. 50.

2. ... « On ne doit frapper les revenus du travail que de la moitié ou du tiers des droits qui atteignent les revenus des capitaux. Jèze, *Cours élém. de Science de Fin.*, 1910, p. 557-558.

3. Un autre défaut de l'impôt consiste en ce que son élément imposable n'est pas, contrairement à ce que l'on a dit au début, toujours le revenu net. On ne retranche pas des revenus des médecins les frais d'instruments et, relativement aux avocats, on ne déduit pas les frais de bureaux. L'élément imposable est ici par conséquent, le revenu brut.

CHAPITRE III

TAXATION DES REVENUS PROVENANT A LA FOIS DU CAPITAL ET DU TRAVAIL

Deux impôts sont institués pour frapper lesdits revenus : 1^o l'impôt sur le *revenu net* provenant de l'exercice d'un commerce ou d'une industrie et 2^o un impôt complémentaire sur le *chiffre des affaires*. (Impôt sur « l'Obrt ».)

I. — IMPOT SUR LE REVENU NET PROVENANT DE L'EXERCICE D'UN COMMERCE OU D'UNE INDUSTRIE

Cet impôt n'est plus comme il fut institué par la loi de 1884. A plusieurs reprises les lois sont intervenues pour en changer l'organisation, de telle sorte que l'impôt actuel ne ressemble plus à celui de 1884. Pour cette raison, et afin de mieux comprendre l'organisation actuelle, nous ferons d'abord l'historique de cet impôt.

A. -- Historique (depuis 1884 à 1901)

§ 1. — L'IMPOT JUSQU'À LA LOI DU 14 JANVIER 1900.

IMPOT SUR LE CAPITAL EMPLOYÉ

D'après la loi sur les impôts directs (1884) cet impôt frappait en principe la totalité des *capitaux employés* (capitaux fixes et circulants) dans un commerce ou une industrie. Le but était toujours de frapper les revenus provenant du capital et du travail, mais les moyens employés étaient différents et dans cette première période on y arrivait moyennant la taxation des capitaux employés (sans qu'il y eût à tenir compte s'ils appartiennent au contribuable ou s'ils étaient empruntés par lui). On considérait que le droit qui frappe le capital ne frappe définitivement que le revenu, qui est le fruit de ce capital avec le concours du travail.

L'évaluation du capital employé était faite par des commissions d'évaluation à l'aide de la déclaration obligatoirement présentée par le contribuable. On contrôlait la déclaration moyennant un extrait authentique des livres de commerce.

Ce n'est qu'*exceptionnellement* pour les sociétés par actions, les banques, les caisses d'épargne et ensuite pour les boucheries, pâtisseries, drogueries, etc., que *l'élément imposable* était le *revenu brut*. Le revenu brut des sociétés par actions,

banques, etc., ressortait d'une façon très claire de leurs bilans annuels. Le revenu brut des boucheries, pâtisseries, etc., était à déterminer par la commission moyennant un extrait de livres de commerce. A défaut des livres de commerce la commission évaluait le revenu par elle-même.

Le *taux* de l'impôt était progressif (sauf pour les sociétés par actions). Il était de 2 o/o pour les capitaux s'élevant à 400 dinars, augmentait ensuite pour arriver à un maximum de 8 o/o pour les capitaux supérieurs à 75.000 dinars. Le revenu brut des sociétés par actions était frappé de 6 o/o.

L'impôt tel que nous venons de l'exposer était *très mauvais*. De ce que la productivité des capitaux employés n'est pas la même dans toutes les entreprises, les capitaux employés ne rapportant pas toujours le revenu proportionnel à leur importance et de ce qu'il y a à tenir compte d'autres éléments qui influent sur la productivité des capitaux : la capacité du contribuable, la nature de l'entreprise, etc., on doit conclure, qu'il était tout à fait *injuste* de frapper les contribuables à raison des capitaux employés. L'inégabilité dans l'imposition devenait encore plus grande à cause des fraudes, possibles en raison de la difficulté qu'on avait de déterminer d'une façon certaine l'importance exacte des capitaux employés. Dans le cas où l'élément imposable n'était plus le capital employé, l'impôt

n'en restait pas moins injuste, parce qu'alors il frappait le revenu brut.

§ 2. — LA LOI DU 4 JANVIER 1910. — L'IMPOT SUR LE
REVENU BRUT

Le besoin d'une réforme se faisait sentir depuis longtemps, lorsque le ministre des Finances déposa un projet qui devint la loi du 14 janvier 1900. Il en réclama l'adoption afin de parer aux nécessités budgétaires de l'année 1900 et promit que le gouvernement allait déposer l'année suivante (1901) un autre projet de réforme. La loi de 1900 était donc appelée à vivre seulement une année et devait être rapportée aussitôt qu'elle aurait rapporté au fisc une certaine somme nécessaire pour le budget de 1900. Ce qui vient d'être dit est nécessaire pour comprendre comment un gouvernement soucieux des intérêts du pays pouvait proposer et faire adopter un système comme celui de 1900.

Par la loi de 1900, les contribuables étaient divisés en deux catégories. Dans la *première catégorie* entraient les établissements *tenus de publier leurs bilans* ; dans la *seconde catégorie*, tous ceux qui n'avaient pas cette obligation. La seconde catégorie était subdivisée en deux classes, d'après l'importance comparative du capital et du travail envisagés comme source de revenus.

L'élément imposable était, comme nous l'avons indiqué, le *revenu brut*. On ne déduisait pas les frais qui varient avec la nature de l'entreprise.

L'évaluation du revenu brut de la première catégorie des contribuables avait lieu d'une façon directe. Le revenu brut était nettement déterminé par le bilan publié. C'était le bilan de l'année précédente qui devait servir pour l'imposition de l'année suivante. Le revenu brut des contribuables de la *seconde catégorie* (contribuables non tenus de publier les bilans) était évalué moyennant les déclarations, contrôlées par des extraits authentiques des livres de commerce. A défaut de livres, l'évaluation devait être faite d'après les *signes extérieurs*. Le système de signes extérieurs, dont on se servait pour déterminer le revenu brut, présentait de très grandes particularités. Ainsi, on obtenait le montant de l'élément imposable (revenu brut hypothétique) en multipliant par 5 (ou parfois pour les restaurants et les cafés par 2) le total des loyers (de la maison d'habitation ou de l'appartement, des locaux occupés par l'entreprise et même des villas) que le contribuable a à sa charge.

Le *taux* de l'impôt variait suivant les catégories, les classes et les villes où se trouve l'entreprise.

La *première catégorie* était frappée de 6 o/o du revenu brut, sans qu'il y eût à tenir compte de la ville où se trouvait l'entreprise. La *seconde caté-*

gorie des contribuables était frappée selon la classe à laquelle le contribuable appartenait et la ville, siège de l'entreprise. La *première classe* de cette catégorie était la classe des entreprises dans lesquelles le capital employé est très important. Cette classe payait 10 o/o du revenu brut à Belgrade (capitale), 7 o/o dans les chefs-lieux des départements et 4 o/o dans les autres endroits. La *seconde classe* était celle des entreprises, dans lesquelles la part du travail est plus importante que la part du capital. Les contribuables de cette classe payaient 7 o/o du revenu brut à Belgrade, 5 o/o dans les chefs-lieux des départements et 3 o/o dans les autres localités.

De l'impôt de 1900 on peut dire qu'il était, *le plus mauvais et le plus précaire* de tous les impôts directs serbes. Laissant de côté le fait que son élément imposable était le revenu brut et la stupidité du système particulier des signes extérieurs, nous nous arrêterons sur les *taux trop élevés* de cet impôt (10 o/o pour Belgrade). Ces taux frappant le revenu brut étaient tellement démesurés qu'il en résulta l'arrêt du développement économique du pays. Parfois on aboutissait même à la confiscation partielle du contribuable. Comparativement aux autres impôts, cet impôt était cinq fois et même dix fois plus lourd.

Il est vrai, qu'à la suite des protestations, élevées de la part des commerçants et industriels (de Bel-

grade), le ministre des Finances avait rendu un arrêté réglementaire en exécution de la loi de 1900. Dans cet arrêté (du 25 février 1900) le ministre avait, dans quelque mesure, fait droit aux réclamations des contribuables. Il avait baissé le taux de l'impôt pour Belgrade à 8 o/o, transformé l'impôt dans certains cas en impôt sur le revenu net, etc. Mais, tout cela constituait une *violation de la loi* par le ministre, car les dispositions de son arrêté allaient contre celles de la loi. Le ministre d'alors est allé même, en dépit de la loi et de son arrêté, jusqu'à conclure des arrangements spéciaux relatifs à l'impôt, avec la Chambre de Commerce de Belgrade. Tout cela était *illégal*.

Cet état de choses ne pouvait durer plus d'une année. Après avoir donné ce qu'on lui a demandé, cet impôt fut supprimé par la loi du 15 janvier 1901, qui introduisit un nouveau système qui reste encore actuellement en vigueur.

B. — Impôt actuel

L'impôt institué par la loi du 15 janvier 1901, qui vint de nouveau modifier la loi de 1884, considérée comme un Code en matière d'impôts directs, frappe le *revenu net* provenant à la fois du *capital et du travail*.

§ 1. — ORGANISATION DE L'IMPÔT

Il résulte des articles 45 et 46 combinés, qu'à cet impôt sont assujetties les personnes qui tirent un revenu en s'occupant, d'une façon habituelle ou accidentelle, d'une affaire quelconque, dans laquelle sont *intimement liés le capital* (propre ou emprunté) *et le travail* (propre ou celui des employés). Les contribuables frappés par cet impôt sont (art. 46) : les commerçants, les industriels, les artisans, les entrepreneurs de construction, les fournisseurs, les pharmaciens, les banquiers, les brasseurs et tous les autres gens d'affaires. « Sous cette désignation large « d'affaires », il faut comprendre : les agences, les entreprises de commission, de transport ; puis les hôtels, cafés, brasseries et restaurants ; ensuite les entreprises ayant pour but de divertir le public, comme : théâtres, cirques, ménageries et autres. Enfin y viennent aussi les sociétés par actions et les sociétés d'assurances. » (1)

Sont *affranchies* de cet impôt (art. 47 et les lois spéciales) :

a) Les sociétés agricoles et les sociétés d'artisans, conformes à la loi du 3 décembre 1895. L'article 96 de cette loi est ainsi conçu : « Les sociétés agricoles

1. Andréyévitich, *ibid*, p. 136.

et les sociétés d'artisans n'ayant pas pour but le partage des bénéfices sont exemptes de l'impôt sur le revenu du capital et du travail. » Ces sociétés sont généralement formées pour l'achat en commun des machines et autres fournitures. Par l'affranchissement de l'impôt on a voulu favoriser leur développement et améliorer l'état économique des agriculteurs et artisans.

b) Les agriculteurs en tant qu'il vendent les produits de leur propre exploitation agricole, car ils sont déjà frappés, quoique d'une façon critiquable, par l'impôt sur les terres.

c) Les individus vivant du produit de leur « industrie de famille ». Cette disposition telle qu'elle est n'est pas applicable en pratique, car, avec cette distinction en « industries de famille » et celles qui ne se passent pas en famille, il est très difficile à déterminer au profit de quelles personnes l'exemption est prévue. Il aurait été beaucoup plus logique de prendre comme critérium le capital employé et de prévoir l'affranchissement de l'impôt au profit des artisans travaillant avec un petit capital d'une importance minime.

d) Les concessionnaires des entreprises industrielles affranchis par la loi de concession. C'est une mesure ayant pour but le développement industriel du pays.

e) Les personnes qui s'occupent de la vente du

tabac, des timbres, des papiers timbrés et des lots de la « Loterie nationale ». Ces personnes aident l'État dans cette vente et dans un but fiscal, celui de voir augmenter ses ressources, l'État attire ces personnes par cette exemption.

f) La « Banque Nationale » institution privée mais jouissant du privilège de l'émission des billets de banque et placée sous le contrôle de l'État, est également affranchie de l'impôt sur le revenu net.

Enfin, g) Le ministre des finances, Direction générale d'impôts entendue, peut affranchir pour une part ou pour totalité de cet impôt, d'une façon provisoire ou permanente, le revenu des sociétés et associations qui ont pour but le développement moral ou intellectuel et la satisfaction des besoins généraux.

L'élément imposable est le *revenu net* de l'entreprise. On déduit du *revenu brut* les *frais de l'entreprise* : *loyers* pour locaux employés, *traitements* des employés, *salaires* des ouvriers et les autres frais de l'entreprise comme les frais d'éclairage, de chauffage, d'envois par la poste, etc. Enfin les frais *d'amortissement* du capital fixe : meubles, matériel, machines, etc., etc. ainsi que celui des immeubles occupés par l'entreprise dans le cas où ils sont la propriété de l'entrepreneur. Du *revenu brut* des *banques* il faut en outre des frais indiqués déduire encore la somme d'intérêts servis aux dépositaires des capitaux. Rela-

tivement aux *compagnies d'assurance*, on fait déduction du total des primes versées par des assurés dans l'année précédente la moitié du total des assurances versées par la compagnie dans la même année (en outre des autres frais).

Pour *évaluer* le revenu des contribuables on ne procède pas de la même façon à l'égard de tous les contribuables. D'abord pour l'évaluation du revenu des contribuables qui sont *tenus de publier leurs bilans*, on se sert de ces bilans publiés. Le revenu ressort nettement à la lecture du bilan. Les contribuables qui, sans être tenus à publier les bilans, *tiennent une comptabilité régulière* peuvent, par la production devant la commission d'évaluation d'un extrait authentique des livres, démontrer le montant du revenu annuel (1). Mais la loi *n'oblige pas les contribuables* à montrer leurs livres, dont la production devant l'autorité fiscale n'est que *facultative*. Certains contribuables peuvent ne pas tenir une comptabilité régulière (telle que la loi l'exige). Alors pour ces contribuables qui n'ont pas de livres de commerce ou qui ne veulent pas les montrer, la loi prévoit d'autres procédés pour l'évaluation du revenu.

Ces autres procédés sont différents : ils varient

1. La preuve de l'exactitude des livres peut être renforcée, si la Direction générale des impôts le juge utile, par un serment prêté devant un prêtre (Art. 50 *in fine*).

suivant l'importance du capital employé dans l'entreprise.

Le revenu des entreprises, qui nécessitent l'emploi plus ou moins considérable des capitaux, est déterminé *d'après le capital* de l'entreprise déclaré par le contribuable. On le fixe à 8-20 o/o du capital (pour les pharmaciens à 20-40 o/o).

Là où la nature de l'entreprise ne permet pas de déterminer le revenu même d'une façon hypothétique, en prenant pour base d'évaluation le capital, par exemple pour les briquetteries, les chauffours, etc., etc., le revenu est déterminé *d'après le chiffre annuel des affaires*. On compte alors que le revenu de ces entreprises est de 5-15 o/o du montant de ce chiffre d'affaires (1).

Le revenu du contribuable possédant une maison d'exportation mais qui désire garder le secret de ces affaires, est fixé à 1-3 o/o du chiffre annuel d'affaires.

Puis viennent les petites entreprises qui emploient des ouvriers, mais dont le *capital* est d'une *moindre importance*. Leur revenu est fixé suivant la méthode des *signes extérieurs*. Ces signes extérieurs sont : le loyer annuel des locaux, la puissance des machines, les salaires des ouvriers et les traitements des employés, la valeur des articles produits et celle des

1. Le chiffre total des affaires est déterminé en prenant en considération l'ensemble des affaires annuelles et un taux de bénéfice ordinaire, que chaque affaire apporte ou peut apporter.

matières premières existantes au moment de l'évaluation. On additionne ces éléments que nous venons d'indiquer et on calcule le revenu, à 6-10 0/0 du total obtenu par l'addition. Mais le revenu d'après lequel la dette de l'impôt est fixée, c'est le revenu moyen de deux années précédentes.

Enfin, relativement aux entreprises de construction, le revenu de chaque entreprise est fixé à 5-15 0/0 du *prix indiqué* dans le contrat. Le contribuable est tenu de faire la déclaration de chaque nouvelle entreprise.

Pour faciliter la tâche des commissions d'évaluation et dans un but d'exactitude et de justice, le législateur a décidé (art. 55) que la Direction générale doit toujours, de concert avec les corporations et les Chambres, déterminer pour chaque catégorie d'entreprises (celles qui exigent l'emploi des capitaux considérables), suivant quel mode aura lieu l'évaluation du revenu (d'après le capital employé ou le chiffre d'affaires) et quel sera le taux à appliquer à chaque catégorie pour la détermination du revenu. Ce que la Direction décide à cet effet est obligatoire pour tous et doit être publié dans *le Journal officiel*.

Au point de vue du *taux* de l'impôt, l'article 56 divise les contribuables en deux catégories. Dans la *première* catégorie entrent les entreprises qui sont capables de donner des revenus considérables : les entreprises commerciales, industrielles, de cons-

truction ; les banques, les sociétés par actions et toutes les autres entreprises, qui ne sont pas comprises dans la seconde catégorie. Le taux de cette catégorie est *proportionnel*, de 3,50 o/o pour les revenus ne dépassant pas 2.000 dinars. Au-dessus il devient *progressif*.

De 2.001 à 4.000 dinars.....	4	o/o
De 4.001 à 6.000 dinars.....	4,50	o/o
De 6.001 à 10.000 dinars.....	5	o/o
De 10.001 à 15.000 dinars.....	1,50	o/o
De 15.001 à 20.000 dinars.....	6	o/o
De 20.001 à 25.000 dinars.....	6,50	o/o
Au dessus de 25.000 dinars.....	7	o/o

Dans la *seconde* catégorie entrent les entreprises de commerce d'exportation ; puis les artisans (1) et les autres petites entreprises des produits d'alimentations.

Le taux est également proportionnel et progressif. Il est jusqu'à 1.000 dinars de 2 o/o.

De 1.001 à 2.500 dinars	2,50	o/o
2.501 à 4.000 --	3	o/o
4.001 à 6.000 --	3,50	o/o
6.001 à 8.000 --	4	o/o
8.001 à 10.000 --	4,50	o/o
Au-dessus de 10.000 --	5	o/o

1. Si un artisan vend aussi les articles qui ne proviennent pas de sa production, il est classé dans la première catégorie.

La loi prévoit en outre des *minimum d'imposition*. Ainsi aucun contribuable ne peut payer moins de 15 dinars par an. Les contribuables, marchands de bétail, payent au moins 60 diuars. Enfin, les entreprises, tenues de publier leurs bilans, sont imposées au moins de 250 et les compagnies d'assurance pas moins de 750 dinars.

§ 2. — APPRÉCIATION DE L'IMPOT ACTUEL

L'intention du législateur était, nous l'avons vu, de frapper le revenu net. Si cela était réalisé, cela aurait permis de ne demander au contribuable que ce qu'il doit légitimement payer. Mais, malheureusement, il n'en est pas ainsi. Le législateur serbe ici, comme ailleurs, tout en partant de bons principes, n'a pas poursuivi sa tâche jusqu'au bout.

Pour frapper le revenu net des entreprises la loi procède de plusieurs façons, toutes critiquables.

D'abord, la *déclaration* de la part du redevable de son revenu net (qui est presque toujours inexacte) et le contrôle de cette déclaration par la *communication des livres* (pour les contribuables qui font une comptabilité régulière). Le contrôle des déclarations par la communication des livres, critiquable à raison du danger que la communication des livres présente pour le secret des affaires, se présente relativement

assez rarement en Serbie. Les contribuables, en outre qu'ils désirent garder le secret de leurs affaires, très souvent ne font pas de comptabilité régulière ou tout en la faisant, ils espèrent en ne présentant pas les livres (dont la communication n'est que facultative) cacher une partie de leurs revenus. Il est vrai que la loi essaie de mettre de côté la raison du secret d'affaires en prévoyant dans son article 112 la sanction de l'obligation qui incombe aux membres des commissions d'évaluation de garder le secret (amende de 100 à 1.000 dinars). Mais, cette sanction est tout à fait insuffisante pour encourager les contribuables à communiquer les livres. Sinon le système de la déclaration contrôlée par des livres aurait été le plus avantageux pour l'État et les contribuables.

Dans le cas où le contribuable ne tient pas de comptabilité, ou ne veut pas communiquer ses livres, la loi édicte une série de modes pour l'évaluation du revenu; l'évaluation d'après le *capital employé*, d'après le *chiffre d'affaires*, etc. On essaie d'y parvenir indirectement en appliquant aux divers éléments (capital, chiffre d'affaires, etc.) les *différents taux*, qui sont arbitraires. Cela a pour résultat l'*inégaie imposition* des contribuables suivant les catégories et ne peut se retrouver que dans les législations qui ne tiennent pas assez compte des données de la science en cette matière. Cela a aussi comme conséquence de frapper autre chose que le

vrai revenu net, ce qui va contre l'intention essentielle du législateur. L'inégalité dans l'imposition devient encore plus grande à cause des *fraudes* des redevables au sujet du capital, chiffre d'affaires, etc. Les fraudes sont facilitées par un contrôle insuffisant et peu consciencieux (1). Du fait des fraudes, les finances de l'État souffrent plus particulièrement.

L'imposition d'après les *signes extérieurs* a le grand mérite de ne comporter aucune mesure inquisitoriale, mais ne permet pas non plus d'arriver à la justice. Pour se rapprocher de la réalité relativement au revenu du redevable, il aurait fallu multiplier les signes. La loi serbe n'use que d'un nombre assez restreint de signes extérieurs. En perfectionnant le système des signes extérieurs, en le compliquant, on arriverait peut-être à frapper plus efficacement le revenu net imposable qu'avec le système arbitraire (actuellement le plus pratiqué) de l'évaluation indirecte d'après le capital, chiffre d'affaires, etc. auxquels on applique les taux.

Quant au système commun de l'imposition directe du revenu net déclaré par le contribuable avec la communication obligatoire des livres, on en est encore loin en Serbie, à raison des difficultés résul-

1. L'article 96 qui prévoit la sortie sur les lieux, qui peut être ordonnée par la commission d'évaluation, n'est presque pas appliqué.

tant de l'insuffisance de l'instruction pour la tenue obligatoire des livres.

Il reste encore une critique à faire. La loi ne prévoit pas l'exemption d'un certain *minimum d'existence*. Tout au contraire, elle institue des *minimum d'imposition*. Cela est tout à fait opposé à ce qui existe dans les autres pays. Il faut espérer que la prochaine réforme supprimera les minimum d'imposition en instituant à leur place l'exemption d'un minimum d'existence.

II. — IMPOT COMPLÉMENTAIRE SUR LE CHIFFRE DES AFFAIRES (L'OBRT.)

§ I. — ORIGINE ET CARACTÈRE DE L'IMPOT SUR L'OBRT

Cet impôt serbe le plus caractéristique, le spécimen curieux de la législation fiscale serbe ne fut pas institué par la loi de 1884. Pour des raisons différentes il fit son apparition avec la loi du 31 octobre 1886, qui vint modifier celle de 1884.

L'impôt sur l'Obrt fut institué *principalement* pour des raisons d'ordre *économique*. A cause du traité de commerce avec l'Autriche-Hongrie de 1881, la production nationale serbe n'a pas été suffisamment protégée contre la concurrence étrangère. Pour la

mieux protéger on frappa par cet impôt complémentaire presque tous ceux qui étaient frappés par l'impôt sur le revenu des commerçants et industriels. Seulement, on appliqua à ceux qui faisaient le commerce des produits manufacturés et industriels, qui généralement importaient leurs articles, les taux les plus élevés et de cette façon on arriva à une protection plus accentuée des producteurs nationaux. Mais, pour ne pas entrer en collision avec l'article 10 du traité de commerce, qui défend de frapper les articles importés d'autres droits que ceux qui sont prévus par le traité, on disait expressément dans la loi que le nouvel impôt n'était qu'un impôt complémentaire et que son but était de compenser les défauts de l'impôt principal en frappant les revenus qui échappaient à ce dernier, en un mot, que ce n'était pas un nouvel impôt distinct. Le législateur ne mentait pas, car le nouvel impôt devait vraiment jouer aussi le rôle indiqué par la loi ; sa création pouvait être justifié par des *raisons financières* ; mais cela n'empêche pas que le rôle principal que cet impôt devait jouer, était celui de la protection douanière. Aussi, l'Autriche-Hongrie le comprit bien et éleva une protestation diplomatique qui n'eut pas d'effet. Elle finit enfin par reconnaître la création du nouvel impôt. Dans le traité de commerce de 1892 on prévoit la perception de cet impôt.

Actuellement, les raisons de la protection douanière ne subsistent plus en faveur de l'existence de cet impôt, vu que les traités de commerce sont assez favorables à l'industrie serbe. Il ne se maintient que parce que les besoins budgétaires et les raisons d'ordre financier l'exigent.

Relativement au caractère de cet impôt, il y a plusieurs théories.

Un auteur (*M. Yossipovitch* dans son opuscule : *la Serbie devant la conclusion du traité de commerce*) considère que l'impôt sur l'Obrt est un *impôt direct* et qu'il ne perd pas ce caractère même dans le cas où la perception a lieu dans les bureaux de douane (commerçants d'importation). Pour le prouver, il dit : 1° que c'est un impôt complémentaire et que c'est bien sous ce nom que la loi le désigne ; par conséquent, il doit être de la même nature que l'impôt dont il est le complément ; 2° qu'il est direct d'après la définition de *Neumann* : « Il est perçu sur les éléments durables et constants », et celle de *Wagner* et *Ran* : « ... directement de celui auquel la loi impose la charge définitive ».

M. le Dr Nintchitch (1) pense au contraire que l'on a tort de classer l'impôt sur l'Obrt parmi les impôts directs ; car : 1° le mot « complémentaire » signifie seulement que cet impôt doit grever le même objet.

1. *Glas Prava*, Revue, 1912.

S'il a un rôle complémentaire, il n'est pas pour cela moins important que l'impôt dont il est le complément. Enfin cet impôt peut et a existé tout seul en 1900. Par conséquent, il a son *caractère propre* ; 2° son caractère propre est d'être un impôt *indirect*. Ici on ne peut pas parler d'éléments durables de la définition de Neumann. Le chiffre d'importation et d'exportation n'est pas le chiffre total des affaires d'un commerçant (1). L'impôt est perçu d'après la valeur des articles importés et exportés, ce qui ne représente qu'une partie du chiffre total. Si l'on dit avec M. Yossipovitch que c'est un impôt direct, il s'en suivrait logiquement que les droits de douane sont eux aussi des impôts directs. Enfin, le phénomène de l'incidence se présente, « d'une façon régulière », ce qui est le caractère des impôts indirects. Pour toutes ces raisons la loi n'a pas dû, d'après M. Nintchitch, ranger cet impôt parmi les impôts directs.

Pour nous, la vérité est que l'impôt de 1886 avait *au début* exclusivement le caractère d'un impôt direct, malgré son rôle de protéger la production nationale moyennant les taux les plus élevés pour le commerce d'importation. Mais lorsqu'on commença en 1896 à le percevoir dans les bureaux de douane (ce mode de perception est appliqué aux contri-

1. Voir ci-dessous.

buables commerçants importateurs et exportateurs), il perdit dans cette mesure le caractère d'un impôt purement direct et devint une combinaison de deux sortes d'impôts : direct et indirects. Par conséquent en tant qu'il est *perçu dans les bureaux de douane*, c'est un *impôt indirect*, un *droit de douane supplémentaire*. Il est *direct* lorsqu'il est recouvré par par l'autorité chargée du recouvrement des impôts directs sur les autres contribuables, qui doivent dans l'intention du législateur supporter la charge définitive de l'impôt. Aussi la loi a-t-elle dû tenir compte de ce double *caractère* de l'impôt sur l'Obrt et ne devait pas le ranger purement et simplement parmi les impôts directs.

§ 2. — ORGANISATION DE L'IMPOT SUR L'OBRT

D'après l'article 66 de la loi, toutes les entreprises : commerciales, de spéculation, de fournitures et en général celles qui, ayant pour but un profit, nécessitent l'emploi des capitaux, payent, en plus de l'impôt principal, l'impôt sur le chiffre des affaires (Obrt).

De ce que la loi désigne cet impôt par le nom général d'impôt sur l'Obrt, on croirait que son élément imposable est nécessairement et d'une façon exclusive le chiffre d'affaires. Cependant la loi pré-

voit pour cet impôt plusieurs éléments imposables qui varient suivant la nature de l'entreprise.

Ainsi, nous avons d'abord le *chiffre d'affaires* lui-même. Sont imposées par l'impôt sur l'Obri d'après le chiffre des affaires, les entreprises : commerciales, de spéculation, de construction, les banques, etc. (art. 66 al. 2).

Puis, pour les entreprises industrielles, en général (minoteries, brasseries, briqueteries, etc.), les jardins, les pâtisseries, les boulangeries, les débits de boissons, les cafés, etc., l'impôt est fixé d'après le *loyer annuel des locaux* occupés par l'entreprise.

Ensuite les *banques* et les entreprises, qui font des *opérations de change*, sont imposées d'une façon tout à fait particulière. La loi impose à ces entreprises le paiement d'une *somme fixe*, qui varie suivant les catégories et les classes, dans lesquelles elles sont classées par l'autorité fiscale. Mais, la loi indique la manière d'après laquelle ce classement doit avoir lieu. Elle distingue ses entreprises suivant leur importance, forme et nature d'opérations. Le classement de la loi est le suivant :

Dans la *première catégorie* entrent les sociétés par actions qui font les opérations de banque et de change. Cette catégorie est divisée en trois classes : la première classe paye 3.000 dinars ; la deuxième classe 2.000 dinars et la troisième classe 1.000 dinars par an. Les sociétés par action qui ne font pas d'opé-

rations de Bourse et qui n'ont pas un bureau de change ne sont pas frappées par cet impôt.

A la *seconde catégorie* appartiennent les banques et les bureaux de change qui ne sont pas des sociétés par actions. Ici il y a une division en deux classes. La première classe paye 1.000, la deuxième classe 600 dinars par an. Mais, si les entreprises de cette catégorie ne font pas d'opérations de bourse, l'impôt est diminué de 800 dinars pour la première classe et de 500 dinars pour la seconde ; il est donc de 200 dinars et de 100 dinars par an.

Dans la *troisième catégorie* entrent les petites banques privées et les personnes qui s'occupent d'une façon habituelle des opérations du prêt à court terme. Le droit de cette dernière catégorie est de 2.000 dinars à Belgrade et de 1000 dinars par an dans les autres villes.

Sont également frappés par des droits fixes les moulins à eau (40-100 dinars).

Pour les entreprises de marchés de fournitures ou de travaux publics (État, commune), l'élément imposable est la *somme indiquée* dans le contrat.

Les *déclarations* obligatoires faites par les redevables servent pour l'évaluation de l'élément imposable. Les déclarations sont contrôlées par les commissions, tout comme nous le savons déjà. Le contribuable peut communiquer ses livres s'il le veut, mais il est libre de ne pas le faire. Dans ce

dernier cas, ce sont les registres de douane qui sont utilisés et les données de ces registres s'imposent à la commission d'évaluation.

Relativement, à *taux* de l'impôt sur l'Obrt, on peut dire qu'il est simplement *proportionnel*. La progressivité n'est pas appliquée ici. Mais il y a autre chose. La loi n'a pas tout de même frappé les contribuables par un même droit. Nous avons déjà vu que les *droits fixes* par lesquels sont frappés certains contribuables (banques etc) varient entre 40 et 3.000 dinars. Les autres contribuables sont imposés par *un tant pour cent de l'élément imposable*. Les taux appliqués sont 1 0/0, 4 0/0 et 7 0/0. Le taux de 4 0/0 s'applique aux contribuables dont l'impôt est fixé d'après le *loyer annuel* des locaux. Le 1 0/0 est appliqué à ceux qui font le commerce de matières premières et le 7 0/0 à ceux qui font le commerce des produits finis, articles industriels, manufacturiers. L'élément imposable pour ces contribuables est le *chiffre d'affaires*, l'impôt est par conséquent fixé à 1 0/0 ou 7 0/0 du *chiffre d'affaires*, suivant les contribuables. Dans le cas où le contribuable est un commerçant, qui fait importer ou exporter des matières premières ou produit d'industries, l'impôt sur l'Obrt est perçu dans les bureaux de douane et devient un impôt indirect, dont l'élément imposable est la valeur déclarée de la marchandise. Cette valeur déclarée est frappée suivant le cas de 1 0/0

(matières premières) ou de 7 o/o (produits finis industriels, importés généralement) (1).

La perception de l'impôt sur l'Obrt, en tant que l'impôt direct, a lieu en quatre parts par trimestres. Par exception, les contribuables qui font des affaires occasionnelles « périodiques » (marchés de fournitures, travaux publics), payent cet impôt au commencement de l'entreprise. L'impôt, en tant qu'il se présente sous la forme d'un droit de douane, lorsqu'il est par conséquent un impôt indirect, est perçu dans les bureaux de douane au moment de l'entrée ou de la sortie de la marchandise.

Les affranchissements sont aussi prévus par la loi. Dans l'article 70 sont indiquées les entreprises exemptes de l'impôt sur le chiffre des affaires, ainsi que les articles qui ne paient pas cet impôt au moment de leur entrée ou de leur sortie. Dans la loi, les exemptions de l'impôt en tant qu'impôt direct sont confondues avec celles de l'impôt en tant que droit de douane. Ici nous les séparerons les unes des autres. Ainsi sont *exempts* de cet impôt : les artisans, les mines, ceux qui font le commerce de détail

1. L'objet de notre étude sont les impôts directs. Pour cette raison nous ne donnerons plus de détails relativement à l'impôt sur l'Obrt perçu dans les bureaux de douane. On peut trouver ces détails dans la loi du 13 juillet 1893 qui ratifie le traité de commerce avec l'Autriche-Hongrie et dans l'Annexe 2. Disposition concernant la perception de l'Obrt sur la valeur des marchandises importées.

des produits manufacturés et coloniaux, les moulins à eau, à vent, etc. L'exemption des commerçants détaillants se justifie par ce fait que, pour les articles qui font l'objet de leur vente, l'impôt est déjà payé par le commerçant en gros au moment où il a fait entrer les articles dans le pays. L'exemption des artisans et des entreprises minières est prévue pour des raisons d'ordre économique. Les *articles exempts* sont les « objets » des artisans. Sous ce mot « objets » on ne doit pas comprendre seulement les produits des artisans, mais aussi les outils, les machines et tout ce qui est nécessaire aux artisans pour la production (1). Puis sont exemptés également : les machines agricoles et industrielles lorsqu'elles sont importées par les agriculteurs et les industriels eux-mêmes pour leur propre usage ; ensuite les articles importés par les consommateurs pour leur usage, excepté les matériaux de construction, meubles, etc. ; les *articles industriels produits dans le pays* au moment de leur sortie du pays ; enfin, les journaux et les livres à l'entrée et la sortie et les articles importés par la « Croix Rouge serbe ».

La dernière remarque à faire au sujet de l'impôt sur l'obrt est qu'il n'est pas compté dans le calcul de la capitation, dont nous aurons l'occasion de parler un peu plus loin. Il n'est pas non plus compté

1. Andréyévitich, *ibid.*, p. 228.

pour l'adjonction des centimes additionnels, (ajoutés au total des impôts directs) perçus au profit des départements et communes, mais il entre en ligne de compte pour le calcul des centimes additionnels perçus au profit de l'État.

§ 3. — APPRÉCIATION CRITIQUE DE L'IMPOT
SUR L'OBRT

L'impôt sur le chiffre des affaires est connu dans la science. Néanmoins il n'existe qu'en Serbie : C'est une institution spéciale à ce pays (1). C'est l'impôt le plus caractéristique de la législation fiscale serbe.

M. Paul Leroy-Beaulieu, dans son *Traité de la Science des Finances* (2) traite de cet impôt, dont il ne voit que les inconvénients. Le savant auteur pense qu'il est absolument déraisonnable de faire du chiffre des affaires la base d'un impôt, parce que le chiffre des affaires est un indice beaucoup plus médiocre des bénéfices commerciaux ou industriels que tous les autres indices... « Il faudrait, d'abord,

1. La taxe sur le chiffre des affaires a été proposée en France, et n'a été repoussée qu'à une faible minorité au sein de l'Assemblée nationale. Elle a été mise en avant pour remplacer le fameux impôt sur les matières premières que soutenaient avec tant de persévérance M. Tiers et M. Poyer Quertier. *Traité de la science des finances* par P. Leroy-Beaulieu, t. I, 1912, p. 505.

2. Ed. de 1912, t. I, p. 505-506.

ranger les commerçants et les industriels en catégories. Les producteurs d'objets de luxe, par exemple, font, d'ordinaire, de gros bénéfices sur des ventes restreintes, il n'est pas rare qu'ils gagnent 20 ou 30 o/o du prix de leurs produits ; il n'en est pas de même, en général, des producteurs d'objets communs destinés à une très grande consommation ; pour ceux-là, l'écart entre le prix de revient et le prix de vente est minime : c'est la multiplicité des opérations qui transforme pour eux en un bénéfice total considérable une série de petits bénéfices partiels. De même, les marchands en gros font sur chaque affaire un profit infiniment moindre que les marchands en détail. Enfin, les commissionnaires, les banquiers, ne réalisent sur chaque affaire qu'un gain infinitésimal.

» Pour que la taxe sur le chiffre des affaires pût être établie, nous ne disons pas avec une complète équité, mais sans une monstrueuse et révoltante injustice, il eût donc fallu faire un classement des industries et des professions, admettre pour chacune d'elles un taux d'impôt différent ; c'eût été, croyons-nous, presque inextricable... Il eût fallu des catégories infiniment nombreuses (1) et difficiles à établir pour que la taxe fût supportable. Elle eût sans doute

1. La loi serbe n'organise pas, nous l'avons vu, les catégories infiniment nombreuses.

beaucoup moins produit qu'on ne s'y attendait... (1) »

Un autre défaut de cet impôt sur le chiffre des affaires, c'est qu'il se répercute d'une manière fort inégale, même sur les produits identiques... « les industries morcelées où un même objet, avant d'arriver à être prêt pour la vente, passe par plusieurs maisons différentes, eussent supporté une charge infiniment plus lourde que les industries similaires où toutes les opérations sont concentrées dans une même maison. » (2) C'est donc créer une sorte de privilège pour les grandes maisons au détriment des petites.

Ainsi nous voyons condamner l'impôt qui nous occupe par un de plus illustres maîtres de la science des finances.

Aux défauts indiqués, nous pouvons en ajouter d'autres plus spéciaux à l'impôt serbe sur le chiffre des affaires.

L'élément imposable de cet impôt n'est pas toujours le chiffre des affaires lui-même ; la base de cet impôt est également la valeur locative (et alors on ne tient plus compte du chiffre des affaires), puis la valeur déclarée des marchandises (en tant que cet impôt est perçu dans les bureaux de douane). Dans le cas où l'impôt est fixé d'après la valeur locative, il

1. P. L. Beaulieu, *ibid.*, p. 506.

2. P. L. Beaulieu, *ibid.*, p. 506.

prend le caractère d'un impôt de consommation, de dépense pour le loyer (dans la mesure où il n'est pas rejeté sur le propriétaire des locaux). Or, les loyers ne sont pas partout les mêmes. Très rarement, les bénéfices des industries similaires sont dans la même proportion avec leurs loyers, qui varient suivant l'emplacement et la nature de l'entreprise. Par conséquent, par l'impôt tel qu'il est organisé par la loi serbe l'inégalité de l'imposition est encore plus aggravée.

Plus haut, nous avons exposé comment sont taxées par des *droits fixes* les *banques* et les entreprises qui font les *opérations de change*. Nous savons aussi qu'elles supportent déjà l'impôt sur le bénéfice (revenu net) annuel. Or, comme ces contribuables ne peuvent généralement rien cacher de leur revenu (à raison de la publication des bilans), on n'aurait pas dû leur imposer le paiement d'un impôt complémentaire sur le chiffre des affaires, dont le but est précisément de frapper le revenu qui s'évade de l'impôt principal. En les imposant, on leur fait une injustice. Le plus logique eût été de les affranchir complètement de cet impôt sur l'Obrt. La loi serbe ne les a pas seulement exemptés, mais aussi elle a organisé une imposition défectueuse à leur égard.

La loi leur impose le paiement d'un droit annuel fixe, sans se préoccuper de savoir si le contribuable a eu ou non un bénéfice dans l'année. Une banque,

par exemple, doit payer ce droit, que la loi appelle l'impôt sur l'Obrt, même si elle a tout perdu dans l'année. *Cela va contre la Constitution et le système serbe des impôts sur les revenus.*

Avec la distinction en banques qui font des spéculations en bourse ou possèdent un bureau de change et celles qui ne font pas ce genre d'opérations, *on viole le principe de justice de l'universalité.* Car, d'abord, il n'y a pas que les contribuables prévus par la loi qui font ces opérations. Aujourd'hui, peut-on dire, tout le monde joue à la bourse. Pourtant la loi ne frappe pas par l'impôt sur l'Obrt tous les individus qui spéculent à la bourse. Puis, il y a *l'inégalité* devant l'impôt entre les deux banques qui ont les mêmes capitaux et les mêmes revenus. Supposons qu'une d'elles fasse les opérations de bourse ou de change pendant que l'autre n'en fait pas. Pour cette seule raison que la première fait ce genre d'opérations, elle sera en plus de l'impôt principal sur le bénéfice (que toutes les deux supportent dans une même mesure, puisqu'on suppose qu'elles aient un même revenu) frappée par l'impôt sur l'Obrt. Cette disposition légale est très souvent déjouée par les banquiers particuliers. Ces derniers font les opérations de bourse par l'intermédiaire d'une autre personne et ainsi au lieu de payer 1000 ou 600 dinars par an d'impôt sur l'Obrt, ils ne payent que 200 ou 100 dinars.

Les conséquences économiques de l'impôt sur l'Obrt, qui frappe les banques, sont très fâcheuses. Les banques sont détournées des opérations de change qui peuvent être si avantageuses pour le pays. L'imposition cinq ou trois fois plus grande de ceux qui font les opérations de bourse détourne absolument les gens de la Bourse, dont l'utilité peut être très grande (1).

En outre, on doit critiquer l'impôt en tant qu'il se présente *comme un droit de douane*. L'impôt sur le chiffre des affaires, en tant que l'impôt direct, frappe généralement les contribuables auxquels la loi a eu l'intention d'imposer la charge de l'impôt. Il en résulte pour ces contribuables une augmentation de l'impôt principal sur le bénéfice, dont l'impôt sur le chiffre des affaires est un complément. Mais lorsque l'impôt est perçu dans les bureaux de douane, lorsqu'il n'est plus qu'un « droit de douane supplémentaire », le phénomène de répercussion se présente régulièrement. Les contribuables, commerçants ou autres, rejettent sur les consommateurs la charge d'impôt sur l'Obrt, qu'ils ont payé à la frontière, tout comme ils rejettent le poids des droits de douane. Ainsi il arrive que beaucoup de contribuables (qui sont le plus souvent les commerçants les plus

1. Dr Vel. Bayikitch, *l'Impôt sur l'Obrt des banques et les bureaux de change* (*Archive du Droit et des Sciences sociales*), 1900.

riches), que le législateur voulait cependant frapper par l'impôt complémentaire sur l'Obrt, n'en supportent aucun poids, pendant que les autres contribuables, ceux qui ne font pas le commerce des articles d'importation, le supportent presque entièrement. C'est un privilège au profit des gens plus aisés, qu'il est impossible de justifier.

Enfin, il y a encore une remarque à faire, c'est que les divers éléments imposables (chiffres des affaires, valeur locative, etc.) et les divers procédés de taxation (taux, droits fixes, etc.) de l'impôt sur l'Obrt en tant qu'impôt direct, organisés d'une façon presque arbitraire, font qu'il n'y a et qu'il n'y aurait *aucun rapport juste* entre lui et l'impôt sur l'Obrt en tant qu'il est perçu dans les bureaux de douane, même si les contribuables qui payent ce dernier impôt n'en rejettent pas la charge sur les consommateurs (1), pour cette raison que les taux les plus élevés sont prévus pour ces derniers contribuables, ce sont eux qui donnent (au moins provisoirement à cause de la répercussion) au budget la plus grande part de l'impôt sur l'Obrt.

De tout ce qui précède, on doit conclure que l'impôt sur le chiffre des affaires ne doit pas avoir de place dans une législation fiscale et surtout lorsqu'il est organisé comme en Serbie. L'impôt serbe sur l'Obrt n'est pas un impôt uniforme. La loi lui donne

1. Dr Jankowitsch, *ibid.*, p. 59.

le nom d'impôt sur le chiffre des affaires ; en réalité, ce n'est qu'un ensemble de dispositions relatives à l'imposition complémentaire des bénéfices commerciaux et industriels. La nécessité de la suppression de cet impôt est évidente.

SECTION II

LA CAPITATION ET LES CENTIMES ADDITIONNELS

I. — La Capitation

La capitation est un des plus anciens impôts serbes (1). En Serbie, comme dans les autres pays, le progrès de la civilisation, le développement économique et l'augmentation des besoins publics ont exigé la substitution de nouveaux impôts aux anciens. Généralement, la capitation a été supprimée à la suite de ces réformes. Cependant la Serbie a gardé la capitation et cela bien à tort, nous allons le voir.

§ 1. — ORGANISATION DE LA CAPITATION

La capitation n'existe plus telle qu'elle fut organisée par la loi de 1884. D'après cette dernière loi, il y avait cinq catégories de contribuables relativement

1. Andréyévitich, *ibid.*, p. 231.

à la capitation. Dans la première catégorie, entraient tous ceux qui payaient plus de 100 dinars par an d'impôts directs. Ces contribuables étaient frappés de 24 dinars par tête. Dans la seconde catégorie, entraient les contribuables de 60 à 100 dinars, par an, d'impôts directs, leur capitation étant de 18 dinars. A la troisième catégorie appartenaient les contribuables de 30 à 60 dinars d'impôts, leur capitation étant de 12 dinars. La quatrième catégorie était constituée par ceux qui payaient 8-30 dinars par an d'impôts. La capitation pour cette catégorie s'élevait à 8 dinars. Enfin, la cinquième catégorie était celle des contribuables, qui payaient jusqu'à 8 dinars d'impôts directs. Ils payaient en plus 4 dinars de capitation. La loi du 29 septembre 1899 a complètement changé ce système de capitation.

Actuellement, *tous les habitants du pays, majeurs* (1), doivent payer la capitation, qui se compose d'un *droit fixe* de 6 dinars par tête, égal pour tout le monde, et d'un *droit proportionnel* supplémentaire, sous la forme de centimes additionnels de 5 o/o de la somme totale d'impôts directs payés par le contribuable.

Les *affranchissements* prévus par la loi sont ceux du droit fixe et du droit proportionnel. Les membres des communautés de famille (« Zadrouga »-s) (excepté

1. La majorité commence à l'âge de vingt et un ans.

leurs chefs), sont affranchis de ce dernier droit (droit proportionnel de 5 o/o) (1). Sont affranchis du droit fixe (6 dinars par tête) : les ministres plénipotentiaires et les consuls envoyés par les puissances étrangères, et leur personnel, à la condition qu'ils ne soient pas sujets serbes) ; les personnes âgées de plus de soixante ans ; les soldats dans les casernes (pour la durée du service militaire), les gardes de frontière (douaniers) et les gendarmes ; les étudiants ; les invalides et les personnes incapables de travailler qui payent moins de 20 dinars d'impôts directs ; les veuves dont le seul revenu est la pension du mari et les femmes sans profession qui ont un revenu s'élevant à 500 dinars par an ; enfin les condamnés à plus d'un an de prison (pour la durée d'emprisonnement).

§ 2. — AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS DE LA CAPITATION

« La capitation est le plus simple des impôts ; il n'implique aucune recherche difficile. C'est aussi celui auquel personne ne peut échapper » dit M. Jèze (dans son *Cours élémentaire de Science des*

1. Tous les membres de « Zadruga »-s payent 6 dinars par tête. Le chef paye en plus le droit de 5 o/o de la somme totale d'impôts directs payés par la communauté. Pour la « Zadruga » voir thèse de M. Novakovitch, *la Zadruga (les Communautés familiales chez les Serbes)*, Paris, 1905, t. 34.

Finances (1). Mais il s'empresse aussitôt d'ajouter que ces deux avantages sont de faible importance auprès du vice essentiel de la capitation... « Elle est *le plus inique* des impôts, puisqu'elle exige une prestation égale d'individus qui ne sont point égaux en forces contributives. La capitation est donc un procédé en contradiction avec les idées sociales modernes... » On ne peut pas justifier la capitation par l'idée que tout individu qui vote doit payer l'impôt, puisqu'il ne s'en suit pas que tous les individus qui votent doivent payer la *même somme* d'impôt, ce qui est, en somme, l'effet de la capitation.

Par conséquent, le droit fixe de 6 dinars, égal pour tous les contribuables, visés par la loi serbe, est plein d'inconvénients. Avec ce droit, on arrive à frapper de 6 dinars même ceux qui n'ont absolument rien. Le principe de l'imposition, d'après les forces contributives, garanti par la Constitution serbe (art. 171) est violé par la loi sur les impôts directs.

Le droit de 5 o/o, qui n'est, comme nous l'avons déjà dit, qu'une prestation sous la forme des centimes additionnels, a en outre des inconvénients inhérents aux centimes additionnels, le défaut d'être proportionnel et non progressif. Il aurait dû être progressif pour compenser dans une certaine mesure la charge

1. Ed. 1910., p. 742.

des impôts indirects, qui est plus lourde pour les pauvres que pour les riches.

Même en rendant progressif le droit proportionnel et en abaissant le droit fixe de 6 o/o, que nous trouvons trop élevé pour les individus pauvres, on ne supprimerait pas tous les défauts de la capitation. Aussi, croyons-nous, la capitation ne doit pas survivre à une réforme sérieuse des impôts directs en Serbie. Les raisons de sa simplicité et de sa productivité (la capitation est, à raison des taux élevés, l'impôt le plus productif, après l'impôt foncier, de tous les impôts directs serbes. Son produit a été en 1911 de 3.700.000 dinars.), ne doivent pas empêcher le législateur serbe, à l'exemple des législateurs des autres pays civilisés, de faire complètement disparaître la capitation.

II. — Les centimes additionnels

Les centimes additionnels ont une très grande importance pour le budget serbe (1). En Serbie, à la différence de ce qui se passe dans les autres pays, les centimes additionnels servent principalement à augmenter les recettes de l'État, la part perçue pour

1. 100 o/o de centimes généraux (contributions directes doublées de ce chef) et 53 1/2 o/o pour les besoins spéciaux. En tout 153 1/2 o/o. Budget, 1913.

le compte des communes et des départements est moins importante.

Exposer tous les changements de législation qui se sont produits depuis 1884, aurait été trop long et inutile. Nous nous bornerons à indiquer les centimes additionnels actuellement adjoints aux impôts directs et prélevés pour le compte de l'État.

Ainsi dans le budget pour l'année 1913 (1), nous trouvons d'abord une distinction en *centimes additionnels généraux* (sans aucune affectation spéciale) et *centimes additionnels spéciaux* (avec une affectation spéciale).

Les centimes additionnels généraux sont, d'abord, « 75 0/0 de centimes additionnels *permanents* ». Ces 75 0/0 sont perçus d'une façon permanente pour le compte de l'État. L'article 76 de la loi sur les impôts directs en ordonne le prélèvement (2). Personne ne peut être affranchi du paiement de ces centimes additionnels permanents. Pour fixer la somme que le contribuable doit payer, on prend pour base le total des impôts directs, payés par lui, excepté la part d'impôt sur l'Obri, payé dans les bureaux de douane.

En outre, il y a 25 0/0 de centimes additionnels

1. Page 170. Le budget pour 1914 n'est pas encore voté.

2. Les centimes additionnels généraux permanents sont introduits pour la première fois après la réforme de 1884 par la loi du 31 octobre 1886. Le taux a changé plusieurs fois depuis lors. Ce n'est que depuis 1897 qu'il est de 75 0/0.

généraux *temporaires*. Le tant pour cent n'est pas nécessairement le même chaque année. C'est la loi budgétaire qui le fixe. Dans certaines années il peut ne pas exister (le projet du budget pour l'année 1914 le maintient tel qu'il était pour l'année 1913).

Les centimes additionnels *spéciaux* sont les suivants :

32 0/0, affectés aux *dépenses des écoles*. Ils étaient prévus, pour la première fois, dans le budget pour 1904 et ont augmenté depuis ;

4 1/2 0/0, dits « centimes de gendarmerie, » affectés à l'entretien de la gendarmerie. Avant l'année 1904 ils étaient perçus pour le compte des départements, par le budget pour 1904 ils deviennent centimes additionnels de l'État. Par la loi du 31 janvier 1905 ils furent augmentés de 4 à 4 1/2 0/0 ;

5 0/0 pour les bâtiments militaires. D'après la loi du 20 février qui les institue ils ne peuvent dépasser 6 0/0 ;

5 0/0, dits « de la remonte ». La loi du 27 janvier 1901 les institue et les affecte pour l'achat des chevaux et autres fournitures militaires (indiquées dans l'art. 72 de la loi) ;

Enfin 7 0/0, institués en 1898 et affectés « au service d'intérêts et frais d'amortissement, de garantie annuelle »... de l'exploitation des lignes de chemins de fer construites en ce moment.

Sont *affranchis* du paiement des centimes addi-

tionnels pour les bâtiments militaires et pour la remonte : sujets étrangers. Les officiers de l'armée (1) active ne payent pas les centimes additionnels de la remonte.

En outre nous indiquerons ici un *impôt spécial*, qui se présente sous la forme des centimes additionnels dit *Voynitza*. C'est un impôt perçu pour le compte de l'État. Dans le budget il se trouve sous le titre de « Recettes diverses ». (2). Il a été instituée par la loi du 1^{er} novembre 1883, et jusqu'en 1897 son taux était de 10 o/o du total d'impôts directs payés par le contribuable. En 1897 il était de 20 o/o, et à partir de 1898 il est de 30 o/o.

L'article 2 de la loi militaire du 21 janvier 1901, actuellement en vigueur, est ainsi conçu :

... Celui qui n'est pas apte au service militaire paye, pendant toute la durée de l'obligation au service militaire, la « Voynitza » de 30 o/o de la somme totale annuelle d'impôts directs payés par lui. Ceux qui se rendent inaptes intentionnellement (dans le but d'échapper au service) payent le double.

La « Voynitza » est perçue d'après les registres des commandements départementaux et est envoyée aux mêmes commandements pour le compte du ministère de la guerre.

Les parents, pour leurs fils et les chefs des « Zadrugas »,

1. Il y a à leur profit aussi une exemption légale de tous les centimes additionnels locaux.

2. Le produit de la « Voynitza » pour l'année 1913 a été prévu à 215.000 dinars.

pour les membres de la « Zadrunga », sont responsables du paiement de la « Voynitza »...

Sont *exempts* de la Voynitza : *a)* les individus exempts du service militaire à raison de l'incapacité survenue non intentionnellement après leur incorporation dans l'armée active ; *b)* les invalides et *c)* ceux qui ne payent aucun impôt direct.

Nous venons de voir que les centimes additionnels sont très nombreux et très importants. Ils sont la conséquence de la défectuosité du système des impôts directs et de la mauvaise politique financière. Si on ajoute aux 153 1/2 o/o de centimes additionnels perçus pour le compte de l'État, ceux qui sont perçus pour le compte des départements et communes, on arrive quelquefois pour certains contribuables au 200-300 o/o de centimes additionnels, ce qui est *formidable et absurde*.

L'adjonction des centimes additionnels ne fait qu'aggraver les vices des impôts directs, que nous avons démontrés. À mesure que le taux d'un impôt s'élève à la suite de l'adjonction des centimes additionnels, les vices de cet impôt sont plus intolérables (1). Puis, par cela même que le taux d'un impôt est élevé, la fraude est plus à redouter, et cela est de nature à en diminuer la productivité.

1. Jèze, *ibid.*, p. 959.

Il est donc de toute nécessité de faire, et cela au plus vite, une réforme des impôts directs, qui consistera à faire disparaître leurs vices actuels, et après laquelle on ne serait plus tenu à recourir aux procédés des centimes additionnels pour faire face à l'augmentation des dépenses publiques.

TROISIÈME PARTIE

CONCLUSIONS GÉNÉRALES

Jusqu'ici, nous avons pu nous rendre compte que les impôts directs serbes, tels qu'ils sont actuellement, ont beaucoup de défauts. Maintenant nous nous proposons de résumer tous les principaux défauts du système actuel, pour en demander, d'une façon plus catégorique, la réforme. Mais, avant d'y passer, nous ferons connaître les produits d'impôts directs et la place qu'il occupent dans le budget serbe.

CHAPITRE PREMIER

LE PRODUIT D'IMPOTS DIRECTS SERBES. — PLACE OCCUPÉE PAR EUX DANS LE BUDGET SERBE

Les recettes budgétaires provenant d'impôts directs ne s'élevaient en 1895 (1), dix ans depuis le commencement de l'application la loi de 1884, qu'à 18.805.700 dinars. Peu à peu les produits progressèrent au point d'atteindre en 1911 le total de 32.179.960 dinars.

En 1895.....	18.805.700	dinars
En 1898.....	21.833.925	—
En 1900... ..	25.517.629	—
En 1901.....	23.735.568	—
En 1904.....	30.196.708	—
En 1908.....	21.589.320	—
En 1911 (2).....	32.179.960	—
En 1912.....	25.417.676	—

1. A défaut de statistique, il nous est difficile, sinon impossible, de donner les chiffres d'avant 1895. Dans les chiffres donnés sont compris les produits de tous les impôts directs avec le produit de l'impôt sur l'Obrt perçu dans le pays et dans les bureaux de douanes.

2. Dans les chiffres pour 1911 et 1912 n'entrent pas les produits de l'impôt sur l'Obrt, perçu dans les bureaux de douanes.

La diminution du produit d'impôts, en 1908, fut causée par la crise de l'annexion de la Bosnie-Herzégovine, en même temps que par une mauvaise récolte. Celle de 1912 était la conséquence de la guerre des Balkans.

Le produit de *chaque impôt en particulier* était le suivant :

Designation de l'impôt	En 1911	En 1912
1. L'impôt sur les terres.....	5.305.940,63	4.008.642
2. L'impôt sur les édifices....	838.982,92	681.782
3. L'impôt sur les capitaux...	289.557,60	242.134
4. L'impôt sur les revenus commerciaux et indus- triels.....	1.146.482,74	920.678
5. L'impôt sur le revenu pro- venant du travail seul....	1.192.894,38	1.019.681
6. L'impôt sur l'Obrt (perçu dans le pays).....	539.317,95	532.305,66
7. La capitation.....	3.539.310,85	2.277.423
8. Les centimes additionnels 75 o/o.....	9.639.365,30	7.634.734,24
9. Les centimes additionnels 25 o/o.....	3.213.121,76	2.544.911,42
10. Les centimes additionnels spéciaux.....	6.474.986,26	5.053.384,73
Total.....	32.179.960,39	25.412.676,05

Le tableau suivant nous montre la place que ces impôts occupent dans le budget serbe (v. p. 136).

Pour ne prendre que les années 1911 et 1912, la part d'impôts directs dans l'ensemble des recettes a été la suivante ;

Désignation des recettes	1895	1898	1900	1901	1904	1908	1911	1912
Impôts directs (exc. imp. « Obrt »)	10.723.581,70	10.903.215,80	15.870.169,79	14.389.489,44	18.480.312	9.846.273	12.852.486,07 (3)	10.171.645,60
Impôt sur l'« Obrt » (dans le pays et dans les bur. de dou.)	1.985.119,95	2.753.325,60	2.764.336,30	2.804.531,07	3.697.183	284.919	—	—
Centimes addit.	6.648.620,65	8.177.411,85	9.877.000	8.991.863,07	12.019.213	11.818.128	19.327.273,32	15.232.030,39
Impôts indirects (exc. monopoles)	7.475.308,48	9.222.623,98	9.978.468	9.683.492,84	12.715.714	18.214.024	25.942.589,47	22.586.508,45
Monopoles	15.707.638,75	16.804.961,92	20.329.220,91	20.074.750,27	23.836.159	28.153.078	32.523.058,23	34.218.502,25
Taxes adm. et jud.	2.158.798,30	2.643.946,35	3.612.109,18	2.734.431,39	3.892.046	4.651.584	7.272.284,21	5.668.038,47
Revenus de l'Etat (1)	9.571.678,38	10.336.703,75	10.625.330,75	10.814.365,53	13.460.359	19.902.100	27.370.984	28.991.031,47
Recettes diverses	4.322.140,11	5.198.470,62	2.241.475,27	2.729.431,83	3.759.400	2.783.687	2.541.112,46	2.070.629,93
Recettes hors bud- get (2)	?	24.279.325,16	1.814.107,95	19.866.991,12	4.159.434	—	—	—
Recettes extraordin. Total	58.592.298,32	90.119.534,96	77.112.278,73	92.089.346,56	92.061.870	95.293.793	11.467.615,54	6.563.793,82
							139.279.614,80	125.211.178,44

1. Chemins de fer d'Etat, Mines d'Etat, P. T. T., Imprimerie d'Etat, Part dans les bénéfices de la Banque Nationale, Crédit Foncier, Loterie nationale, Capitaux, Fonds du Trésor, etc.
2. Impôts dus des années précédentes et autres recettes diverses, parmi lesquelles le produit de la « Voynitza ».
3. Y compris l'impôt sur l'Obrt perçu dans le pays. L'impôt sur l'Obrt perçu dans les bureaux de douane est compris pour 1911 et 1912 dans les droits de douane, impôts indirects.

En 1911, le produit d'impôts directs était de 32,117,960 sur un ensemble de recettes s'élevant à 139,297, 614, din. 80.

En 1912, le produit d'impôts directs était de 25,417,656 dinars sur un ensemble de recettes s'élevant à 125.211,178, 44 ; ce qui fait le pourcentage d'impôts directs suivant :

En 1911..... 26.92 o/o du total de recettes.

En 1912..... 20.46 o/o du total de recettes.

Par conséquent, la Serbie entre parmi les pays (Italie, Hongrie, etc.), dont les recettes sont constituées pour une forte part en impôts directs.

Si la Serbie a dû constituer ses recettes principalement au moyen d'impôts directs (et dans une mesure encore plus grande par les impôts indirects : droits de consommation, douanes, monopoles, etc.), c'est qu'elle ne possède pas beaucoup de domaines et même ceux qu'elle possède ne lui apportent pas de grands revenus. Plus tard, lorsque la construction de nouvelles lignes de chemins de fer sera achevée, l'État serbe, qui exploite ces derniers, en verra augmenter ses recettes et la part d'impôts dans le budget sera relativement diminuée. Il serait désirable qu'en ce moment-là la charge d'impôts directs et surtout celle d'impôts indirects (que les contribuables pauvres supportent le plus) soit également diminuée.

Les impôts directs, nous venons de le voir, occupent une place très importante dans le budget serbe. Ils fournissent à ce dernier un cinquième du total des recettes. Il est certain qu'ils auraient fourni au budget encore plus de recettes, s'ils étaient organisés de manière à satisfaire les principes de productivité. Nous nous rappelons des conséquences (pour le fisc aussi bien que pour les contribuables) du manque d'un cadastre.

CHAPITRE II

CRITIQUES FORMULÉES

A L'ENCONTRE DES IMPOTS DIRECTS SERBES

A plusieurs reprises nous avons dit que les impôts directs serbes *violent* au plus haut point les *règles de justice*. Le législateur serbe ne s'est pas trop préoccupé du principe de justice, qui aurait dû être au-dessus de tout.

Ainsi la loi serbe prévoit des taux tout à fait arbitraires et aucunement justifiables. Le revenu des capitaux (terres, édifices) est, contrairement à ce qui devrait être, moins imposé que le revenu du travail. Les fonctionnaires et les professions libérales constituent la classe la plus imposée. Ce sont les terres qui payent le moins, cependant leur valeur et leurs revenus augmentent constamment. La *discrimination* des matières imposables n'est nullement organisée dans le sens de la justice, les intérêts du fisc seulement peuvent l'expliquer.

La *progressivité* n'existe pas pour l'impôt foncier

(terres, édifices). On ne sait pas pourquoi. Pourtant, les impôts sur le revenu du travail sont progressifs. C'est illogique et injuste.

En outre, on ne tient presque pas compte de la *situation personnelle du redevable*. L'exemption d'un certain *minimum d'existence*, qui est, il est vrai, très difficile à organiser dans un système comme le système serbe, n'est prévue que pour les revenus provenant du travail seul, et encore, les minimum exempts sont-ils tout à fait insuffisants. La déduction des dettes n'est pas opérée au moment de l'évaluation du revenu imposable.

L'existence de 153 1/2 0/0 de *centimes additionnels*, qui à eux seuls, suffisent déjà pour comprendre toute la nécessité de réforme, ne fait *qu'aggraver l'injustice* et tous les *autres vices* de la législation actuelle (1).

Les taux ne pouvant plus être élevés à l'époque des nécessités budgétaires, parce qu'ils sont déjà trop élevés pour la plupart des impôts, le système actuel a perdu toute son *élasticité*.

Le système, tel qu'il est organisé par la loi serbe, est *improductif*. L'existence même de la somme totale énorme des centimes additionnels permanents (75 0/0), temporaires (25 0/0) et autres spéciaux

1. L'exemption des maisons de campagne pour raisons d'hygiène, va elle aussi contre le principe de justice, parce que l'impôt sur les édifices, à cause de cette exemption, *n'est plus général*.

(53 1/2 o/o) le prouve. Sans cette adjonction, les impôts levés en vertu de la loi de 1884 n'auraient pas suffi à parer aux besoins de l'État. Avec les centimes additionnels, le produit des impôts directs est plus que doublé, mais le procédé est, nous l'avons dit, très mauvais (1). C'est une preuve de plus, que l'on a préféré recourir à des palliatifs qu'à une réforme.

Quoique les impôts actuels ne soient pas productifs, la charge en est très lourde pour les contribuables. Les gouvernements qui se sont suivis, préoccupés seulement des besoins du moment, faisaient élever les taux des impôts et augmentaient les centimes additionnels, d'où il a résulté surcharge du peuple. D'après M. Militch Radovanovitch (2), l'ensemble des contributions d'État et des communes s'élève à 14 1/2 o/o du revenu annuel du pays, ce qui fait que le peuple serbe est un des plus imposés.

Au point de vue de la technique financière, la législation actuelle est fort mauvaise. Les dispositions de la loi ne sont pas assez claires (3). Les fréquentes modifications de la loi en sont pour beaucoup la cause. Les formules sont très souvent imprécises, ambiguës et contradictoires et il y en a

1. V. p. 131.

2. Dans son article intitulé : *Combien gagne et combien donne-t-il notre peuple* (la Revue financière, t. XII, 1902, p. 405).

3. L'article 68 de la loi est un exemple les plus caractéristique de ces formules ambiguës et imprécises.

de superflues. Tout cela rend difficile l'application de la loi et laisse trop de liberté aux autorités fiscales, entre les mains desquelles se trouve alors le sort du redevable. Les intérêts de ce dernier, évidemment, ne sont plus sauvegardés dans une mesure suffisante.

L'évaluation des éléments imposables est organisée d'une façon injuste et tout à fait primitive. La diversité des modes d'assiettes (déclaration, signes extérieurs) est, dans une certaine mesure, cause de l'inégalité dans l'imposition. Il n'y a peut-être, nulle part, tant *d'arbitraire*, comme c'est le cas des *organes d'évaluation* serbes, auxquels on a donné le pouvoir de classer en catégories les contribuables, là où ces classements sont prévus. En un mot, en Serbie, pour l'évaluation d'éléments imposables, il manque, et de bons organes et les moyens nécessaires pour cette évaluation. Nous avons vu toutes les conséquences fâcheuses du défaut de cadastre.

Les *fraudes* et les *évasions* à l'impôt sont très facilitées par la loi actuelle (exemple : l'impôt sur les terres). Beaucoup de *revenus imposables* sont ainsi soustraits à l'imposition et beaucoup de redevables échappent à la charge de l'impôt, ce qui est injuste et en même temps contraire aux intérêts du fisc.

Enfin, *la rentrée des impôts* dans les caisses publiques n'est pas suffisamment garantie. A la fin de chaque exercice budgétaire, il reste encore dû des sommes assez importantes. Le contribuable serbe

n'a pas encore cette conscience fiscale, nécessaire pour la bonne marche du mécanisme budgétaire. C'est pourquoi la loi a dû s'en soucier et assurer une rentrée plus rapide des impôts.

Nous n'insisterons plus ici sur tous les défauts qu'ont la capitation et l'impôt sur l'Obrt. Ces deux derniers impôts n'auraient dû, en aucune façon, entrer dans le système serbe d'impôts sur les revenus considérés distinctement.

CHAPITRE III

COMMENT POURRAIT-ON FAIRE UNE RÉFORME DES IMPOTS DIRECTS EN SERBIE ?

Les impôts directs actuels n'ont que des défauts. Au point de vue des principes financiers, ils prêtent à biens des critiques. Tout le monde est d'accord sur ce point. Par conséquent, une *réforme générale* et sérieuse de la législation fiscale serbe *s'impose*. Les modifications, les changements partiels de la loi de 1884, dans le cours d'un quart de siècle depuis son apparition ont consisté généralement dans l'augmentation des taux, sans qu'on ait tenu compte des principes fondamentaux de la science des finances. C'est pourquoi une *réforme sérieuse*, combinaison d'études longues et approfondies, de données scientifiques en cette matière, de la comparaison de systèmes appliqués dans les autres pays ainsi que des résultats obtenus, est à désirer, et serait seule capable de donner de bons résultats.

Mais en quoi doit-elle consister cette réforme ?

Vaudrait-il mieux abandonner complètement le système actuel d'impôts réels sur les revsenu et le remplacer par *un impôt personnel sur le revenu global* (avec un impôt complémentaire sur la fortune), dont les petits inconvénients sont négligeables à côté des grands avantages qu'il présente, et dont les services sont très appréciés dans les pays qui l'ont adopté ? Nous pensons que la Serbie n'est pas encore arrivée à ce degré de civilisation et de développement économique, pour que l'adoption de cet impôt soit avantageuse pour elle. Le passage à ce système suppose, en outre, de la part du redevable, une autre mentalité, une autre conception de la charge fiscale. Ce système ne serait pas non plus productif. La Serbie est un pays de petites fortunes (les petites propriétés rurales), les revenus considérables sont relativement assez rares. Or, comme ce système, pour ne pas manquer son but, implique l'exemption des petits revenus et l'imposition moins considérable (tarifs moins hauts) des moyens, on arriverait à exonérer de la charge fiscale, à peu près complètement, la grande majorité des contribuables. Même avec les tarifs les plus élevés pour les classes riches, le système donnerait beaucoup moins que celui qui est actuellement appliqué.

Le système de *l'impôt personnel sur les revenus* (système cédulaire anglais, italien, projet Caillaux)

n'est pas non plus, et pour les mêmes raisons, à envisager en Serbie.

La future réforme ne doit donc pas abandonner le système actuel, car c'est lui qui correspond le mieux aux conditions économiques du pays. Seulement, on doit développer les impôts réels serbes, les perfectionner en les spécialisant, en tenant compte le plus possible des différences économiques croissantes. Tous les impôts, sans exception, qui font partie du système serbe, doivent subir une grande réforme basée sur les principes de justice, violés actuellement. La capitation et l'impôt sur l'Obrt ne doivent pas survivre à cette réforme. Les principes de la technique financière devront être mieux appliqués. Le tout, de façon à ne pouvoir plus adresser les mêmes critiques qu'aux impôts actuels (1).

1. Vers la fin de l'année 1910, le gouvernement a déposé un projet de loi sur les impôts directs. Dans ce projet de loi on garde le système actuel, excepté l'impôt sur l'Obrt, que le projet ne prévoit pas et les centimes additionnels spéciaux, que l'on défend pour l'avenir. La réforme proposée est *insuffisante* et *incomplète*. Le projet présente, il est vrai, quelque supériorité sur la loi actuellement en vigueur au point de vue de la technique financière et de l'administration. Dans une certaine mesure, le projet satisfait aussi mieux le principe de la politique financière

Mais en 1910 tout le monde s'attendait à une réforme complète d'impôts directs. Pour cette raison, le ministre des Finances d'alors, dans son exposé des motifs, prenait l'avance et disait que l'on n'avait encore rien préparé pour la réforme générale, tant désirée. Ce projet n'a pas été discuté devant la « Skoupehtina », personne n'en parle plus et il paraît être complètement abandonné. A cause de cela nous n'en donnerons plus de détails ici.

APPENDICE I

LE RÉGIME PROVISOIRE DANS LES TERRITOIRES NOUVELLEMENT ACQUIS

A la suite de deux guerres, faites pour la libération des frères qui étaient sous le joug ottoman, la Serbie s'est agrandie. Son territoire a presque doublé, la population a augmenté d'un tiers.

Avec l'acquisition de nouveaux territoires, la Serbie a acquis également le droit de lever l'impôt qui est, on le sait, une des prérogatives de la souveraineté.

Les impôts prélevés pendant la domination turque ne pouvaient survivre à l'annexion de ces pays par la Serbie. On a aussitôt compris qu'il fallait les remplacer par d'autres, plus justes et plus productifs. L'introduction du système appliqué en « vieille Serbie », que l'unité du pays au point de vue fiscal recommanderait comme une meilleure solution du problème, étant irréalisable pour le moment (à cause du manque de recensement des personnes et

des biens, et de la condition différente sociale et économique), on s'est décidé à l'adoption d'un régime provisoire, destiné à durer pendant quelque temps et à disparaître pour faire place à un régime permanent et uniforme pour les anciens et les nouveaux territoires. Il est à désirer que ce dernier ne soit pas celui qui est actuellement appliqué dans les anciens territoires (pourquoi, nous le savons), mais un autre qui sera issu d'une réforme générale de l'impôt.

L'organisation de ce régime provisoire pour les nouveaux territoires est contenue dans le Décret réglementaire sur la répartition et le recouvrement de l'impôt dans les nouveaux territoires du 29 janvier 1913, rendu en vertu de l'article 43 du « Décret réglementaire sur l'organisation des nouveaux territoires ».

Ce décret institue pour les nouveaux territoires à la place des impôts qui y étaient levés auparavant, *un seul impôt sur la fortune et le revenu global*. Cet impôt unique est aussi un impôt de répartition.

Sont frappés par cet impôt tous les habitants des nouveaux territoires et les personnes morales s'y trouvant (art. 1^{er}).

Sont affranchis de cet impôt : a) l'État et toutes les institutions publiques placées sous sa direction ; b) les institutions privées qui poursuivent un but d'utilité générale ou d'intérêt national ; c) les fonc-

tionnaires des puissances étrangères (s'ils ne sont pas sujets serbes) pour le revenu provenant de leur emploi ; *d*) les édifices (avec un terrain autour) appartenant aux puissances étrangères et utilisés pour les logements des légations et des consulats ; *e*) les personnes assistées et les invalides dont la ressource unique provenant de l'assistance ne dépasse pas 360 dinars par an ; *f*) les soldats et les sous-officiers de l'armée active pour le revenu provenant de la solde ; *g*) les ouvriers et ouvrières, s'ils sont mineurs de dix-sept ans ; *h*) les femmes sans revenu constant et enfin, *i*) les personnes visées par une loi spéciale.

La répartition de l'impôt est à quatre degrés.

D'après les besoins du budget, la « Skoupchtina » (Assemblée nationale) fixe dans le budget de chaque année la somme totale qui doit être perçue sur les habitants des nouveaux territoires (1).

Cette somme totale, fixée par la loi budgétaire, est ensuite répartie entre les départements des nouveaux territoires par une *Commision d'imposition* (*Drjavni Porezki Odbor*). Cette commission est composée : d'un conseiller d'État, élu par ses collègues (il est en même temps le président de cette commission) ; du directeur de la « Direction générale d'im-

1. Le projet du budget, pour l'année 1914, fixe cette somme à 21.200.000 dinars.

pôts » ; du chef de la Comptabilité publique ; d'un chef de service du ministère de « l'Économie nationale » (agriculture, commerce, travail), désigné par le ministre, et de deux fonctionnaires du ministère des Finances, désignés par le ministre. En outre, le préfet de chaque département (il y en a 12) désigne une personne qui doit faire partie de la commission. La commission se réunit *chaque année* après le vote du budget. A cet effet, elle est convoquée par le ministre des Finances. Dans le travail de la fixation des contingents des départements, la commission doit tenir compte de *la force contributive* et de la *condition économique* de chaque département. Le décret indique les éléments qui doivent entrer en ligne de compte (chiffres d'habitants, de maisons et de redevables ; la superficie totale du département, celle de la terre cultivée, celle des terrains boisés, des friches et terrains improductifs ; la fertilité des terres, les moyens de communication et les prix des produits sur les marchés les plus proches ; les conditions relatives à l'élevage ; l'importance de villes d'après le nombre d'habitants et la richesse, etc.). Les documents nécessaires sont fournis par la « Direction générale d'impôts » et le ministre « de l'Économie nationale ». La décision rendue est exécutoire et doit être transmise par l'intermédiaire du ministère des Finances aux préfetures des départements en vue de la répartition entre les arrondissements.

La répartition du contingent départemental *entre les arrondissements* et le *chef-lieu du département* est faite par une *Commission fiscale départementale* composée du préfet du département (comme président), des sous-préfets et des chefs de tous les « Porezko Odélényé-s », et, en plus, deux personnes par arrondissement désignées par le sous-préfet et deux personnes par chef-lieu du département élues par la municipalité du chef-lieu du département. Moyennant les documents fournis par la préfecture, relatifs à la force contributive et à la condition économique des arrondissements (on tient compte des mêmes éléments que pour la fixation des contingents départementaux), la commission fixe des contingents d'arrondissements et celui du chef-lieu du département.

Dans chaque arrondissement, c'est une *commission fiscale d'arrondissement*, composée du sous-préfet comme président, du chef de « Porezko Odélényé » et des maires de toutes les communes d'arrondissement. Cette commission répartit le contingent d'arrondissement *entre les communes* en tenant compte des éléments, que nous connaissons.

Enfin, le contingent assigné à chaque commune est *réparti entre les contribuables* par une *commission fiscale municipale* composée du chef de « Porezko Odélényé (ou d'un fonctionnaire de cette administration fiscale) comme président, du maire et de tous

les conseillers municipaux de la commune. C'est la composition des commissions des villages. Dans les villes on ajoute encore trois citoyens habitants de la commune, élus par le conseil municipal. La commission fiscale municipale commence d'abord, par déterminer l'état de fortune et de revenu de chaque contribuable. Après ce travail, elle passe à la répartition du contingent, assigné à la commune, entre tous les contribuables. C'est, par conséquent, elle qui *fixe la dette individuelle de l'impôt*.

Le décret organise la répartition de l'impôt entre les contribuables dans *les villes* et dans *les villages*.

Les *contribuables des villes* doivent, tous les ans, sur simple avis publié par voie d'affiches, souscrire à une *déclaration annuelle*, dans laquelle ils doivent relater toute leur fortune : les édifices, les terres, les capitaux prêtés, le bétail possédé, etc. ainsi que le genre d'entreprise qu'ils mènent ; en général, tout ce qu'ils possèdent. Dans les 15 jours, les contribuables doivent déposer leurs déclarations à la mairie.

Avant chaque répartition annuelle, les maires doivent inscrire sur un *registre* les noms de tous les contribuables de leur commune.

La commission fiscale municipale commence d'abord par établir le chiffre exact des contribuables de la commune (Dans ce chiffre, n'entrent pas les ouvriers manuels, qui n'ont pas d'autres revenus que le revenu provenant du travail). Le contingent assi-

gné à la commune est ensuite divisé par ce chiffre total des contribuables, et le quotient obtenu constitue *l'impôt moyen* de la commune.

Au point de vue de la répartition du contingent de la commune et de la fixation des dettes individuelles, le décret distingue plusieurs catégories et classes de contribuables. Le classement en catégories et classes est fait par la commission d'après les déclarations et la connaissance personnelle des contribuables.

Dans la première catégorie entrent les contribuables ayant des fortunes moyennes. Les contribuables de cette catégorie sont frappés par *l'impôt moyen* de la commune.

Les autres contribuables sont divisés en contribuables possédant *des fortunes moins que moyennes* et contribuables possédant des *fortunes plus que moyennes*.

La catégorie des contribuables ayant des *fortunes moins que moyennes* est subdivisée en *cinq classes* (classement par en bas).

1^{re} classe paye 9/10 de l'impôt moyen

2^e — 7/10 —

3^e — 5/10 —

4^e — 4/10 —

5^e — 3/10 —

Mais aucun contribuable *ne peut payer moins de 6 dinars par an*.

Les contribuables possédant des *fortunes plus que moyennes* sont frappés *d'abord* par l'*impôt moyen*. Puis à cet *impôt moyen* vient s'ajouter un certain nombre de *part d'excédent*. Ainsi le déficit, qui résulte de l'imposition de la catégorie de contribuables ayant les fortunes moins que moyennes, par l'impôt qui est inférieur à l'impôt moyen, est réparti entre contribuables ayant des fortunes plus que moyennes. A cet effet ces derniers sont divisés en cinq classes (classement par en haut).

5^e cl. paye en plus de l'impôt moyen encore 1 part d'excédent

4 ^e	—	2 —	—
3 ^e	—	3 —	—
2 ^e	—	5 —	—
1 ^{re}	—	7 —	—

Une part d'excédent est obtenue en multipliant le nombre des contribuables de chaque classe en particulier, par le nombre de parts d'excédent applicable à chacune de ces classes. Ensuite, les produits obtenus par cette multiplication sont *totalisés*, et, enfin, on divise le déficit (résultant de l'imposition intérieure des basses classes) par ce total. Le quotient obtenu présente *une part d'excédent exprimée en argent*.

Afin de mieux comprendre, prenons l'exemple suivant (cité par le décret) :

*Répartition de l'impôt dans une commune
de 300 contribuables
avec le contingent assigné de 12.600 dinars.*

Classe		Nombre de contri- buables	Le nombre (taux de parts d'excédents	L'impôt moyen	Les parts d'excédents exprimées en argent	En tout sur un contri- buable	Total sur l'ensemble de contri- buables
Hautes classes	I	3	7	42	75,81	117,81	353,43
	II	9	5	42	54,15	96,15	865,35
	III	15	3	42	32,49	74,49	1.117,35
	IV	19	2	42	21,66	63,66	1.209
	V	24	1	42	10,83	52,83	
	Impôt moyen.	140	—	42	—	42	5.800
Basses classes	I	12	9/10	37,80	—	37,80	453,60
	II	14	7/10	29,40	—	29,40	411,60
	III	18	5/10	21	—	21	378
	IV	20	4/10	16,80	—	16,80	336
	V	26	3/10	12,60	—	12,60	327,60
		300					12.600,39

Enfin, il y a une *catégorie extraordinaire*, dans laquelle entrent les *très riches contribuables*, pour lesquels l'imposition précédente ne serait pas suffisante. L'impôt pour chacun de ces contribuables individuellement est fixé par la commission. Il doit être supérieur à l'impôt de la première haute classe. Le produit de l'impôt sur cette catégorie de contribuables

sert pour couvrir le déficit causé par les décharges ou les remises accordées à la suite de réclamations.

La répartition de l'impôt entre les *contribuables des villages* se fait de la même façon. Elle diffère de cette dernière seulement en ce que les *contribuables des villages ne sont pas assujettis à la déclaration*. Le classement en catégories et classes, que nous connaissons déjà, se fait au moyen des *registres des contribuables*, dressés par le maire de chaque commune.

Par exception, les fonctionnaires et les employés d'État, les retraités jouissant d'une pension d'État, et, enfin, toutes les personnes qui travaillent d'une façon constante dans une institution d'État et touchent leurs traitements ou salaires dans une caisse publique, ne doivent pas être inscrits sur les registres communaux. Ils ne sont pas frappés par l'impôt de répartition, mais par un impôt spécial à eux, qui est absolument semblable à l'impôt sur le revenu du travail (art. 59 de la loi 1884, 1^{re} catégorie), levé dans les anciens territoires. C'est, comme nous le savons, un impôt de quotité et progressif. La progression va de 1.50 0/0 pour un revenu de 1000 dinars et monte à 8 0/0 pour le revenu de 12.000 dinars. Cependant, il y a cette différence : on n'adjoint à cet impôt des territoires nouveaux ni les centimes additionnels, ni la capitation (loi de 1884).

Les *ouvriers manuels*, qui ne possèdent pas

d'autres revenus que celui de leur travail : domestiques, journaliers, ouvriers agricoles et ouvriers de l'industrie, etc, ne sont pas, non plus, frappés par l'impôt de répartition. Ils sont frappés par un autre impôt (de quotité), une *capitation* de 12 dinars par an. Le produit de cet impôt doit être utilisé pour couvrir le déficit causé par les décharges accordées.

Le *contentieux* est également organisé par le décret C'est la « Direction Générale d'impôts », qui est compétente. La procédure et les délais sont à peu près les mêmes que pour les impôts des territoires anciens.

Le *recouvrement* est fait par les soins des *communes*. Dans les villages, ce sont les maires qui perçoivent l'impôt. Ils ont la responsabilité des comptables de deniers publics. Dans les villes, c'est le caissier municipal qui en est chargé. Le contrôle de ces comptables est exercé par les « Porezko Odélényé-s » Ils doivent envoyer, à la fin de chaque mois, les sommes perçues chez les trésoriers du département par l'intermédiaire de « Porezko Odélényé ».

Le recouvrement du total du contingent assigné à la commune doit être effectué au plus tard avant le 1^{er} novembre. Les agriculteurs doivent payer une première part d'impôt à la fin de juin, et la seconde à la fin du mois d'octobre. Tous les autres contribuables frappés par l'impôt de répartition payent,

tous les deux mois, à partir du 1^{er} janvier, 2/10 de la contribution. Tous les mois, le traitement des fonctionnaires encourt une retenue de 1/12. Les ouvriers manuels payent la première part le 1^{er} mai et la seconde le 1^{er} novembre, au plus tard.

Si le contribuable ne paye pas dans les délais indiqués, on procède *au recouvrement forcé*, aux voies d'exécution, saisies, à peu près de la même manière que dans les anciens territoires.

Dans le cas, où la totalité du contingent assigné, ne serait pas perçue au 1^{er} novembre, le *déficit*, s'il ne peut pas être couvert par le produit de l'impôt sur la catégorie extraordinaire et de l'impôt sur les ouvriers manuels, est *réparti* entre tous les contribuables. Cette répartition supplémentaire est faite proportionnellement aux dettes individuelles des contribuables. Le supplément assigné doit être payé avant la fin de l'année.

Nous venons d'exposer brièvement l'organisation de l'impôt dans les territoires nouvellement acquis, et, si nous l'avons fait, c'est plutôt, à titre de renseignement que dans le but d'en faire une critique sévère.

L'impôt de répartition a le défaut de fixité et de certitude, ce qui peut être la source des plus grands abus. Les conséquences d'une répartition erronée sont graves. Comme la répartition de l'impôt serbe

(pour les nouveaux territoires) est à quatre degrés, les inégalités peuvent aller se multiplier et devenir ainsi très choquantes (1).

Pour ces raisons, nous tenons encore une fois à répéter, que ce régime fiscal spécial est destiné à disparaître, tout comme disparaîtra nécessairement, dans quelques années, le régime spécial, appliqué aux nouveaux territoires.

1. Jèze, *ibid.*, p. 707.

APPENDICE II

LE NOUVEL IMPÔT, PRÉVU PAR LE PROJET DE LA LOI BUDGÉTAIRE DE 1914 (2).

Ce nouvel impôt, c'est une *capitation*, dont le produit est *affecté* aux dépenses qui seront faites pour les *invalides* des deux dernières guerres.

L'article 3 du projet de la loi fixe cette capitation à 6 dinars par tête de chaque contribuable (sans qu'il y ait à tenir compte de la fortune), en plus un droit de 23 o/o de la somme totale d'impôts directs (excepté la capitation, l'impôt sur l'Obrt et l'impôt sur le revenu du travail), payés par le contribuable. Le nouvel impôt ne doit pas entrer en ligne de compte pour le calcul de centimes additionnels (levés dans les anciens territoires).

Ce nouvel impôt, par conséquent, ressemble beaucoup à la capitation de la loi de 1899. Il en

1. Le produit de cet impôt, d'après les prévisions dans le projet de loi, doit s'élever à 7.200.000 dinars (5.000.000 pour les anciens territoires et 2.200.000 dans les nouveaux territoires).

diffère en ce que son droit proportionnel est presque cinq fois plus élevé.

L'impôt proposé doit être condamné. Au point de vue de la justice, nous avons vu quels sont les inconvénients de toutes les capitations. Nous n'y voulons plus revenir. On aurait dû chercher une autre forme d'impôt, au cas où de nouvelles dépenses sont devenues nécessaires.

Le droit fixe de 6 dinars par tête est trop élevé. Il ne fait qu'aggraver la condition des contribuables pauvres.

Nous sommes absolument opposé à cette nouvelle capitation et nous espérons que, si elle est en principe adoptée par la « Skoupchtina », elle ne doit pas être telle qu'elle est prévue par le projet.

Vu : le Président de la thèse,

HITIER

Vu : le Doyen,

F. LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris

L. LIARD

BIBLIOGRAPHIE

- Stourm (René)*. — Systèmes généraux d'impôts, 1912.
- Leroy-Beaulieu (Paul)*. — Traité de la Science des Finances, t. I, 1912.
- Jèze (Gaston)*. — Cours élémentaire de Science des Finances et de législation financière, 1910.
- Pétrovitch (Mita)*. — Les Finances et les institutions de la Serbie restaurée jusqu'en 1842, t. I.
- Andréévitch (Lyoub.)*. — L'Explication de la loi sur les impôts directs. Belgrade, 1906.
- Nintehitch (Dr Momtchilo)*. — De l'impôt sur le revenu relativement à notre législation. Belgrade, 1901.
- Jankowitsch (Dr Welizar)*. — System der directen Steuern in Serbien-Inaugural Dissertation. Berlin, 1904.
- Yossimovitch (Douchan)*. — L'Impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels, relativement au dernier changement de la législation. Belgrade, 1901.
- Iskritsch (Dr Georg)*. — Serbische Geldwesen-Inaugural Dissertation. Leipzig.
- Markovitch (L.)*. — Est-ce que les commissions d'évaluation doivent motiver leurs décisions? (Archive du Droit et de Sciences sociales, revue 1902).
- Baykitch (Dr Vel.)*. — L'Impôt sur l'Obt de banques et de bureaux de change (Archive du Droit et de Sc. soc., 1906).

Radovanovitch (Militch). — Combien gagne et combien donne-t-il notre peuple? (Revue financière, 1902.)

Divers articles de : « la Revue financière », « Glas prava », « Economist », « Archive du Droit et de Sc. soc. », revues serbes (Belgrade).

Zbornik (recueil de lois et de règlements serbes).

Les Rapports sténographiques des séances de la Skoupchtina, 1883-1912.

Journal officiel (serbe).

Annuaire statistique du Royaume de Serbie, 1895-1908.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
PRÉFACE.....	7

INTRODUCTION

Les Impôts directs en Serbie avant 1884.....	9
§ 1. — Le Système turc appliqué jusqu'en 1835...	12
I. — Impôts perçus en argent.....	12
II. — Impôts perçus en nature.....	15
§ 2. — Le Premier système d'impôt serbe (1835-1861)	16
§ 3. — La Loi du 17 août 1861.....	19
§ 4. — Le Système de la loi du 1 ^{er} novembre 1864.	23

SYSTÈME ACTUEL

Introduction. La réforme et ses causes.....	25
---	----

PREMIÈRE PARTIE

LES IMPOTS DIRECTS EN GÉNÉRAL

§ 1. — Divers impôts directs.....	29
§ 2. — Obligation de la déclaration.....	30
A. Voukchévitch	11

§ 3. — Contrôle de la déclaration et fixation de la dette individuelle d'impôts.....	32
§ 4. — Critique de la règle de la triennalité.....	37
§ 5. — Recouvrement des impôts directs.....	38
§ 6. — Contentieux des contributions directes....	42
§ 7. — Pénalités, amendes.....	43

DEUXIÈME PARTIE

IMPOTS DIRECTS EN PARTICULIER

PREMIÈRE SECTION. — Impôts sur les revenus....	47
CHAPITRE PREMIER. — Impôts sur les revenus des capitaux.....	47
I. — Impôt sur les terres.....	47
§ 1. — Organisation de l'impôt sur les terres.....	48
§ 2. — Critique de l'impôt sur les terres.....	53
§ 3. — Nécessité de la confection d'un cadastre...	57
II. — Impôt sur les édifices.....	60
§ 1. — Organisation de l'impôt.....	60
§ 2. — La Critique et la question de réforme.....	64
III. — Impôt sur le revenu des capitaux (autres que les terres et les édifices).....	66
§ 1. — Organisation de l'impôt.....	66
§ 2. — Défauts de l'impôt.....	74
CHAPITRE II. — Taxation des revenus provenant du travail seul	78
§ 1. — Organisation de l'impôt sur le revenu du travail.....	78
§ 2. — Défauts de l'impôt sur le revenu du travail.....	85
CHAPITRE III. — Taxation des revenus provenant à la fois du capital et du travail.....	88

I. — Impôt sur le revenu net provenant de l'exercice d'un commerce où d'une industrie	88
A. — Historique (1884-1901)	89
§ 1. — L'impôt jusqu'à la loi du 14 janvier 1900. L'impôt sur le capital employé.....	89
§ 2. — La Loi du 14 janvier 1900. L'impôt sur le revenu brut.....	91
B. — Impôt actuel.....	94
§ 1. — Organisation de l'impôt.....	95
§ 2. — Appréciation de l'impôt actuel.....	102
II. — Impôt complémentaire sur le chiffre des affaires (l'Obrt).....	105
§ 1. — Origine et caractère de l'impôt sur l'Obrt..	105
§ 2. — Organisation de l'impôt sur l'Obrt.....	109
§ 3. — Appréciation critique de l'impôt sur l'Obrt.	115
SECTION II. — La Capitation et les centimes addi- tionnels.....	123
I. — La Capitation.....	123
§ 1. — Organisation de la capitation.....	123
§ 2. — Avantages et inconvénients de la capitation.	125
II. — Les Centimes additionnels.....	127

TROISIÈME PARTIE

CONCLUSIONS GÉNÉRALES

CHAPITRE PREMIER. — Le Produit d'impôts directs serbes. Place occupée par eux dans le budget serbe.....	134
CHAPITRE II. — Critiques formulées à l'encontre des impôts directs serbes.....	139
CHAPITRE III. — Comment pourrait-on faire une ré- forme des impôts directs en Serbie.....	144

APPENDICE I

Le Régime provisoire dans les territoires nouvellement acquis.....	147
--	-----

APPENDICE II

Le Nouvel impôt prévu par le projet de la loi budgétaire de 1914.....	160
BIBLIOGRAPHIE.....	163

